

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daň z přidané hodnoty se zaměřením na zvláštní režimy

Value Added Tax with Focus on Special Regimes

Student: Bc. Alexandra Fojtíková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Alexandra Fojtíková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Daň z přidané hodnoty se zaměřením na zvláštní režimy**
Value Added Tax with Focus on Special Regimes

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základní pojmy a harmonizace DPH s právem Evropské unie
3. Deskripce jednotlivých zvláštních režimů DPH
4. Praktická aplikace zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratek

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 5. 2013*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 664 s. ISBN 978-80-7263-813-0.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.

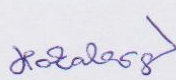
ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

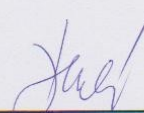
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

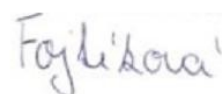

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 25. 4. 2014

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Fojtíková', is written above a horizontal dotted line.

Alexandra Fojtíková

Obsah

1	Úvod	5
2	Základní pojmy a harmonizace DPH s právem Evropské unie.....	7
2.1	Harmonizace DPH s právem Evropské unie.....	7
2.1.1	Směrnice k harmonizaci daně z přidané hodnoty	8
2.1.2	Harmonizace informačních povinností.....	8
2.1.3	Odvody do rozpočtu Evropské unie	9
2.1.4	Zvláštní režimy podle směrnice o DPH.....	10
2.2	Definice a rozdělení daní	12
2.2.1	Definice daně	12
2.2.2	Dělení daní.....	13
2.2.3	Význam daní	14
2.3	Daň z přidané hodnoty.....	15
2.3.1	Mechanismus fungování DPH	15
2.3.2	Předmět daně.....	15
2.3.3	Daňové subjekty.....	16
2.3.4	Místo plnění	19
2.3.5	Tuzemské zdanitelné plnění.....	22
2.3.6	Intrakomunitární dodávky zboží	24
2.3.7	Osvobození od daně	25
2.3.8	Zdaňovací období.....	26
2.3.9	Sazby DPH.....	27
3	Deskripce jednotlivých zvláštních režimů DPH	28
3.1	Zvláštní režim pro poskytnutí elektronických služeb.....	28
3.1.1	Základní pojmy	29
3.1.2	Postup při uplatnění zvláštního režimu	30
3.2	Zvláštní režim pro cestovní službu.....	31
3.2.1	Základní pojmy	32
3.2.2	Základ daně, výpočet daně a místo plnění.....	32
3.2.3	Osvobození od daně a nárok na odpočet	34
3.3	Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi	34
3.3.1	Základní pojmy	35
3.3.2	Základ daně.....	36

3.3.3	Nárok na odpočet daně a daňové doklady	37
3.4	Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu	37
3.5	Zvláštní režim pro investiční zlato	37
3.5.1	Základní pojmy	38
3.5.2	Osvobození od daně	39
3.6	Režim přenesení daňové povinnosti.....	39
3.6.1	Dodání zlata	42
3.6.2	Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH.....	42
3.6.3	Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.....	43
3.6.4	Poskytnutí stavebních nebo montážních prací.....	44
4	Praktická aplikace zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi	47
4.1	DPH v roce 2011	48
4.1.1	Výpočet DPH u použitého zboží v běžném režimu	50
4.1.2	Výpočet DPH u použitého zboží ve zvláštním režimu.....	51
4.2	Vstupy MUSIC SHOP.....	51
4.2.1	Nákup nového zboží v tuzemsku od plátce DPH.....	52
4.2.2	Pořízení použitého zboží z jiného členského státu od osoby nepovinné k dani .52	
4.2.3	Nákup nového zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě	53
4.2.4	Pořízení použitého zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě 54	
4.2.5	Nákup použitého zboží v tuzemsku od osoby nepovinné k dani	55
4.3	Výstupy MUSIC SHOP.....	56
4.4	Komisní prodej zboží	56
4.5	Daňové přiznání	58
4.6	Dovoz zboží ze třetích zemí.....	59
4.7	Ukončení činnosti.....	60
5	Závěr	61
	Seznam použité literatury	63
	Seznam zkratk	67
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daně mají stejně dlouhou historii jako stát. Každý stát potřebuje získávat finanční prostředky, aby mohl řádně plnit své funkce. Tyto finanční prostředky jsou získávány od obyvatel, kteří přispívají do veřejného rozpočtu, a to ve formě daní, poplatků, povinných příspěvků do státních fondů a vydaných státních cenných papírů. Jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu je daň z přidané hodnoty, která je zároveň povinnou daní ve státech Evropské unie a Česká republika je při stanovování sazeb vázána jejími pravidly, které směřují k co největšímu legislativnímu sblížení této daně v jednotlivých členských státech. Harmonizace daní je však velice složitá, a kvůli přibývajícimu počtu členských států bude stále náročnější. Každý členský stát si chce podržet svá pravidla, a proto směrnice vedoucí k harmonizaci obsahují mnoho výjimek a specifických případů, a dávají tak členským státům určitou volnost v implementaci do národní legislativy. Ve výsledku jsou pak směrnice mnohdy nepřehledné a daně ve členských státech odlišné.

Práce je zaměřena na zvláštní režimy daně z přidané hodnoty, které upravují některé speciální oblasti ekonomické činnosti jiným způsobem, než je tomu u běžně uskutečňovaných plnění. Nejčastěji je využíván režim pro přenesení daňové povinnosti, zejména u stavebních a montážních prací a při dodání odpadu a šrotu. Původně byl navrhován i režim pro přenesení daňové povinnosti při dodání benzínu nebo nafty, ale návrh byl z novely v rámci legislativního procesu vypuštěn, protože České republice nebylo použití tohoto režimu schváleno Komisí EU. Vzhledem k tomu, že podvody v oblasti DPH jsou závažné, vyšly v roce 2013 dvě směrnice upravující režim přenesení daňové povinnosti a rozšiřující odvětví, na které mohou členské státy uplatnit tento zvláštní režim, například o dodání mobilních telefonů, plynu, elektřiny, tabletů a další.

Cílem práce je provedení deskripce zvláštních režimů daně z přidané hodnoty a pomocí metody dedukce následné zpracování analýzy, která je zaměřena na souběžné fungování běžného režimu a zvláštního režimu DPH pro obchodníky s použitým zbožím u malého podniku. Dále je provedena praktická komparace mezi běžným režimem a zmíněným zvláštním režimem DPH a její vyhodnocení.

První kapitola je věnována harmonizaci DPH s právem Evropské unie, která je právě u nepřímých daní nejintenzivnější a nutná pro odstranění bariér ovlivňujících fungování jednotného trhu zboží a služeb. Dále jsou v první kapitole vymezeny základní pojmy a fungování DPH v České republice.

Druhá kapitola obsahuje popis jednotlivých zvláštních režimů platných v České republice podle zákona o DPH, základní pojmy a postupy při využití zvláštního režimu a případy, kdy se české předpisy rozcházejí s právem EU.

Třetí kapitola je zaměřena na problematiku zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. U daného obchodníka s použitým zbožím je na údajích z roku 2011 provedena praktická komparace mezi běžným režimem, který byl využíván, a zvláštním režimem, který začal být aplikován až začátkem roku 2012. Zároveň je zde znázorněn mechanismus fungování zvláštního režimu a různé situace, které mohou nastat při uplatňování zvláštního režimu. Další část kapitoly je věnována komisnímu prodeji nového a použitého zboží, který je komplikován nestandardním režimem DPH. Celý proces komisního prodeje je upraven novým občanským zákoníkem, kterým se daný obchodník jakožto komisionář musí řídit, ať už jde o nákup zboží od plátce DPH nebo od soukromé fyzické osoby. Dále je pak vyplněno daňové přiznání za 4. čtvrtletí roku 2013 a na konci kapitoly je uveden způsob uplatňování DPH při dovozu použitého zboží ze třetí země a postup, který má být z hlediska DPH dodržen, pokud obchodník ukončí ekonomickou činnost.

2 Základní pojmy a harmonizace DPH s právem Evropské unie

Daňová harmonizace znamená přiblížení a vzájemné přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel členských států. Daňová harmonizace nástroji práva Evropské unie nemá za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, nýbrž zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu.

2.1 Harmonizace DPH s právem Evropské unie

Podle práva EU je daň z přidané hodnoty charakterizována jako:

- obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně,
- daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby,
- daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.

„Podle směrnice 67/227/EHS je zavedení daně z přidané nezbytné z těchto důvodů:

- vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh,
- používání právních předpisů o obrátových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu,
- vyloučení faktorů, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Evropské unie,
- dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy,
- zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji, a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce a rovněž poskytování služeb,
- zjištění, že použití daně z přidané hodnoty u obdobného zboží v každé zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce,

- zjištění, že použitím daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky.“¹

2.1.1 Směrnice k harmonizaci daně z přidané hodnoty

Zásadním krokem k harmonizaci nepřímých daní bylo vydání První směrnice Rady č. 67/227/EHS přijaté roku 1967. Touto směrnicí se členské země zavázaly do 1. 1. 1970 zavést do svého daňového systému tzv. všeobecnou daň ze spotřeby. Tento termín byl však pro řadu členských států nereálný, a proto byl později odkládán navazujícími směrnicemi.

Dalším významným posunem byla Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS z roku 1977, pomocí které došlo k prohloubení harmonizace národních úprav daně z přidané hodnoty, zrušení zdaňování dovozů a realizace financování Evropské unie z vlastních zdrojů včetně odvodu národních výnosů daně z přidané hodnoty. V roce 2007 došlo k nahrazení této směrnice směrnicí novou č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), která je dnes základní směrnicí v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty.

Významnými legislativními dokumenty zasahujícími oblast daně z přidané hodnoty dále byly:

- směrnice 91/680/EHS, která zrušila daňové hranice uvnitř Evropské unie,
- směrnice 92/77/EHS, která stanovila minimální sazby daně z přidané hodnoty.

Ačkoliv se v rámci EU stále nepodařilo sjednotit jednotlivé druhy základních a snížených sazeb, podařilo se zavést minimální sazby. Ty vymezuje následující omezení zdola pro jednotlivé sazby:

- minimální hranice pro základní sazbu je 15 %,
- snížené sazby musí být minimálně 5 %, přičemž v dodatku jsou uvedeny položky, které mohou být do snížené sazby zařazeny,
- po přechodné období směrnice dovolovala i nižší sazbu než 5 %.

2.1.2 Harmonizace informačních povinností

Evropská unie klade velký důraz na digitální komunikaci a celá administrativa tak probíhá výhradně elektronicky.

¹ Široký (2012, s. 134).

Správnost údajů o registraci subjektu k dani z přidané hodnoty lze ověřit přes datový systém EU VIES. K ověření je potřeba zadat příslušnou členskou zemi, ve které se zkoumá, zda je v ní subjekt k dani registrován, a daňové identifikační číslo zkoumaného subjektu. Prostřednictvím systému VIES jsou zároveň mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí elektronicky přenášeny informace o intrakomunitárních dodání zboží.

Jelikož pohyb přes státní hranice členských zemí EU není kontrolován celními orgány, byl pro potřeby monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě zaveden kontrolní systém Intrastat. Je to statistický systém sledující pohyb zboží mezi členskými státy Evropské unie, to je mezi Českou republikou a ostatními členskými státy EU, pokud toto zboží bylo:

- odesláno z ČR do jiného členského státu EU, přičemž skutečně přestoupilo státní hranici ČR
- přijato do ČR z jiného členského státu EU, přičemž skutečně přestoupilo státní hranici ČR.

Výjimkami z tohoto základního pravidla jsou případy, kdy zboží dočasně vstoupí do České republiky pouze z dopravních důvodů nebo se jedná o tzv. zvláštní druhy zboží či zvláštní pohyby zboží (zásobování lodí nebo letadel, nákup nebo prodej lodí a letadel a za určitých podmínek i obchod s mořskými produkty).

Systém Intrastat je povinný pro všechny členské státy Evropské unie, není však jednotný v oblasti sběru prvotních údajů. Povinnost vykazovat údaje v systému Intrastat se týká subjektů, které překročí tzv. asimilační práh při přijetí nebo odeslání zboží do jiného členského státu EU. Asimilační práh byl stanoven pro přijetí i pro odesílání zboží ve výši osm milionů Kč a vychází z fakturované hodnoty zboží, odděleně pro přijetí a pro odeslání zboží. Překročením asimilačního prahu se subjekt stane osobou povinnou k vykazování, tzv. zpravodajskou jednotkou.

2.1.3 Odvody do rozpočtu Evropské unie

Česká republika stejně jako ostatní členské státy Evropské unie každoročně odvádí prostředky do společného rozpočtu EU. Hlavními zdroji společného rozpočtu jsou v současné chvíli spotřební a dovozní daně a cla, zemědělské odvody, podíl na dani z přidané hodnoty vybírané v členských státech a příspěvky členských zemí založené na výši jejich ekonomické výkonnosti. Největšími přispěvateli jsou tradičně bohaté a velké země jako Německo, Francie, Itálie, Velká Británie či Španělsko. V průběhu roku 2013 obdržela Česká republika z rozpočtu EU celkem 125,7 mld. Kč a celkem do rozpočtu odvedla 41,7 mld. Kč.

Čistá pozice za rok 2013 je tedy výrazně kladná, Česká republika získala o 84,1 mld. Kč více, než do evropského rozpočtu zaplatila².

2.1.4 Zvláštní režimy podle směrnice o DPH

Existují zvláštní režimy DPH pro:

- malé podniky,
- zemědělce (společný režim daňového paušálu),
- cestovní kanceláře,
- použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti,
- investiční zlato,
- elektronicky poskytované služby.

a) Zvláštní režim pro malé podniky³

Členské státy, které by se mohly setkat s obtížemi při uplatňování běžného režimu DPH na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, mohou za určitých podmínek uplatňovat zjednodušené postupy vyměrování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li za následek snížení daně.

Směrnice o DPH umožňuje členským státům, aby poskytly osvobození od DPH malým podnikům, jejichž roční obrat nepřekročí určitou výši⁴. Osvobození se vztahuje na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky s výjimkou těchto plnění:

- plnění uskutečněná příležitostně⁵,
- dodání nových dopravních prostředků,
- dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněná osobu povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.

V České republice nebylo využito možnosti uplatňovat zjednodušené postupy a tento režim nebyl do zákona o DPH implementován.

b) Společný režim daňového paušálu pro zemědělce⁶

Jestliže by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu pro malé podniky vedlo u zemědělců k obtížím, mohou pro ně členské státy uplatnit režim daňového paušálu.

² Ministerstvo financí ČR (2013).

³ Článek 281-294 směrnice o DPH.

⁴ Článek 287 směrnice o DPH.

⁵ Článek 12 směrnice o DPH.

⁶ Článek 295-305 směrnice o DPH.

Účelem je náhrada daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu. Sazby paušální náhrady nesmějí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu. Společný režim daňového paušálu není v České republice zaveden.

c) Zvláštní režim pro cestovní kanceláře⁷

Pokud cestovní kanceláře s cestujícími jednají svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani, členské státy uplatní zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi. Zvláštní režim neplatí pro cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé. Za základ daně se považuje přírážka cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skutečnými náklady cestovní kanceláře.

V souladu se Směrnicí o DPH je zaveden v zákoně o DPH zvláštní režim pro cestovní službu.

d) Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti⁸

Pro obchodníky povinné k dani je základem daně při dodáních zboží ziskové rozpětí dosažené obchodníkem, bez daně z přidané hodnoty vztahující se k tomuto ziskovému rozpětí. Toto ziskové rozpětí je rovno rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.

Tento zvláštní režim může být uplatněn na dodání, které uskuteční pořadatel prodeje veřejnou dražbou při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností. Pořadatel jedná vlastním jménem a na účet osoby nepovinné k dani, jiné osoby povinné k dani nebo obchodníka povinného k dani.

Podle zákona o DPH mají obchodníci s těmito komoditami v České republice možnost zvláštní režim využít.

e) Zvláštní režim pro investiční zlato⁹

Členské státy musí osvobodit od daně dodání investičního zlata, jeho pořízení uvnitř Evropské unie a dovoz. Pro obchodníky s investičním zlatem jsou předepsány zvláštní

⁷ Článek 306-310 směrnice o DPH.

⁸ Článek 311-343 směrnice o DPH.

⁹ Článek 344-356 směrnice o DPH.

povinnosti, které mají především zabránit možným daňovým únikům v důsledku dvojího užití zlata (průmyslové a investiční užití): musí vést účetnictví o všech důležitých plněních a uchovávat doklady umožňující určit jejich zákazníky po dobu nejméně pěti let.

Zvláštní režim pro investiční zlato byl do zákona o DPH implementován v roce 2004.

f) Zvláštní režim pro osoby poskytující elektronické služby¹⁰

Použití tohoto zvláštního režimu povolují členské státy neusazeným osobám povinným k dani poskytujícím služby elektronicky osobám nepovinným k dani, které jsou usazeny ve členském státě. Členský stát identifikace přidělí neusazené osobě povinné k dani osobní identifikační číslo pro DPH, neusazená osoba pak podá elektronickými prostředky členskému státu identifikace přiznání k dani.

S účinností od 1. ledna 2015 byla novelizována směrnice o DPH. Z této novelizace vyplývá nové znění článků upravujících znění zvláštního režimu pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují elektronické služby osobám nepovinným k dani. Tento režim, který byl doposud určen jen osobám neusazeným na území Evropské unie, bude nyní rozšířen i na podniky z EU.

I v tomto případě se zákon o DPH nerozchází se Směrnicí o DPH a tento režim je v České republice zaveden.

2.2 Definice a rozdělení daní

Řada autorů specifikuje daně z nejrůznějších hledisek. Ve všech případech se však jedná o peníze proudící od občanů ke státu.

2.2.1 Definice daně

Daň může nabývat různorodých forem, a tak ji lze nejlépe definovat podle vlastností, které musí mít. Daň je:

- povinná,
- zákonem uložená platba, která
- plyne do veřejného rozpočtu, je
- nenávratná,
- neekvivalentní a
- zpravidla neúčelová.

¹⁰

Článek 357-369 směrnice o DPH.

Veřejně poskytované statky, které se financují především z daní, mají jednu zvláštní vlastnost. Je nemožné nebo alespoň velmi náročné někomu zabránit, aby je spotřeboval. Proto musí být platba daně povinná, aby část obyvatel nebyla černými pasažéry, kteří jen využívají výhod, aniž by do společné pokladny přispívali.

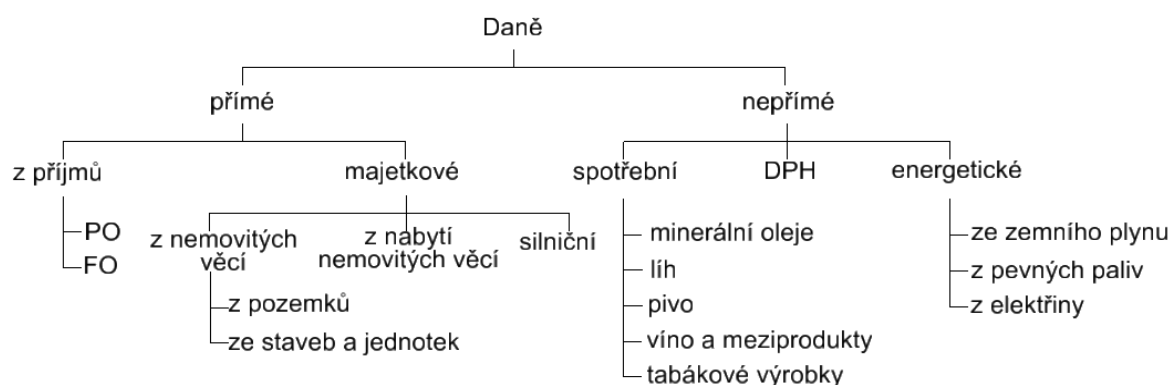
2.2.2 Dělení daní

Základním kritériem pro dělení daní je rozdělení na daně přímé a nepřímé, podrobnější rozdělení daní viz Obr 2.1.

Přímé daně¹¹ jsou daně, u kterých není možné přenést daňovou povinnost na nikoho jiného a zpravidla ten, kdo daň odvádí, ji zároveň také hradí. Daně jsou odváděny příslušnému finančnímu úřadu na základě písemného daňového přiznání poplatníka.

Nepřímé daně¹² představují stav, kdy platí plátce daně, avšak na účet poplatníka, od kterého před tím danou daň vybral formou přírážky k ceně zboží.

Obrázek 2.1 – Rozdělení daní

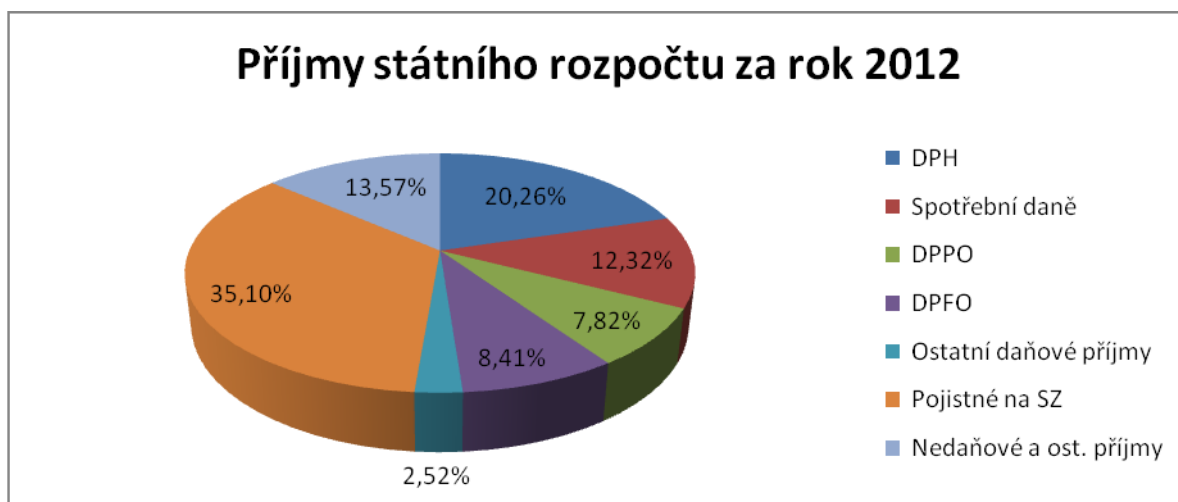


Zdroj: Chalupa, aj. (2014, s. 368), vlastní úprava.

¹¹ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.
zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

¹² zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
vybraná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Obrázek 2.2 – Příjmy státního rozpočtu za rok 2012



Zdroj: Monitor – informační portál Ministerstva financí ČR (2013), vlastní úprava.

2.2.3 Význam daní

Primární funkcí daně je **fiskální funkce**, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet.

Alokační funkce daně vyplývá z toho, že na některých trzích efektivnost tržních mechanismů selhává. Daně mohou plnit alokační funkci stejně jako přímé výdaje do oblastí nebo odvětví, ve kterých je zájem o veřejné investice.

Redistribuční funkce daní vychází z toho, že rozdělení důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů může být pro společnost neakceptovatelné. Daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů.

Stimulační funkce daní využívá toho, že daně jsou subjekty vnímány zpravidla jako újma, a tak jsou ochotny udělat hodně proto, aby svou daňovou povinnost omezily. Proto stát subjektům poskytuje různé formy daňových úspor nebo naopak je vystavuje vyššímu zdanění.

Součástí využití stimulační funkce mohou být opatření ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu, v této souvislosti se často hovoří o **stabilizační funkci**.

Další význam daní:

- daně jsou nepřímým nástrojem řízení,
- potlačení škodlivých činností,
- podpora určité činnosti,
- regulování hospodářských aktivit,
- ochrana určitých odvětví.

2.3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, která od 1.1.1993 nahradila daň z obratu. V poslední době význam DPH roste. Výhodou nepřímých daní je fakt, že tyto daně zůstanou spotřebiteli lépe skryty, na rozdíl od daní přímých.

2.3.1 Mechanismus fungování DPH

DPH zatěžuje především konečného spotřebitele, tj. jak osobní spotřebu občanů, tak i stát a jím zřízené organizace a další subjekty, které neprovádějí ekonomickou činnost. DPH ale přitom odvádějí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH, protože tato daň se vybírá po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu zboží a nemovitostí a při poskytování služeb. Plátce daně má povinnost uplatňovat daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění a má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, tím tedy zdaňuje pouze svou přidanou hodnotu. DPH v České republice upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Legislativní úprava zákona o DPH odpovídá směrnici o DPH upravující společný systém daně z přidané hodnoty, která byla již několikrát novelizována; tato směrnice je zmíněna v kapitole 2.1 o harmonizaci s právem Evropské unie.

2.3.2 Předmět daně

Předmětem daně¹³ je dodání zboží nebo poskytnutí služby, pokud je uskutečňuje osoba povinná k dani v rámci ekonomické činnosti, za úplaty a s místem plnění v tuzemsku. Dále je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu EU, pokud je uskutečněno za úplatu, a to osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani. Předmětem daně je i dovoz zboží, kterým se rozumí především dodání zboží do tuzemska ze třetích zemí mimo EU. Klíčem pro stanovení, zda je plnění předmětem daně, je tedy určení místa plnění.

Úplatou¹⁴ je částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně, např. trvalé poskytnutí obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců.

Za ekonomickou činnost¹⁵ se považuje soustavná činnost výrobců a obchodníků, poskytování služeb, zemědělská výroba, soustavně vykonávané nezávislé činnosti a příjmy

¹³ § 2 odst. 1 zákona o DPH.

¹⁴ § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

ze soustavného využití hmotného a nehmotného majetku. Každá ekonomická činnost je posuzovaná bez ohledu na její účel nebo výsledky.

Zbožím¹⁶ jsou věci hmotné, právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a části lidského těla, elektřina, teplo, chlad a plyn. Za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry. Za zboží se dále považují¹⁷:

- bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu, nebo jejich dovoz ČNB,
- bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota,
- cenné papíry v listinné podobě při jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu nebo jejich dovozu a vývozu jako výrobku.

Dodáním zboží¹⁸ je zejména převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, nejčastěji za úplatu. V některých případech je možné, že okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se nebude shodovat s převodem vlastnického práva.

Za poskytnutí služby¹⁹ se považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Dále se za poskytnutí služby považuje:

- pozbytí nehmotné věci,
- přenechání zboží k užití jinému,
- vznik a zánik věcného břemene,
- zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci,
- a další²⁰.

2.3.3 Daňové subjekty

Daňovými subjekty podle zákona o DPH jsou osoby:

- povinné k dani,
- plátce daně,
- identifikované,

¹⁵ § 5 odst. 2 zákona o DPH.

¹⁶ § 4 odst. 2 zákona o DPH.

¹⁷ § 4 odst. 3 zákona o DPH.

¹⁸ § 13 odst. 1 zákona o DPH.

¹⁹ § 14 odst. 1 zákona o DPH.

²⁰ § 14 odst. 2 a 3 zákona o DPH.

- evidované k dani.

a) Osoby povinné k dani²¹

Osobou povinnou k dani je právnická nebo fyzická osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti. Osobami povinnými k dani jsou i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud provádějí ekonomickou činnost.

Specifické postavení mezi osobami povinnými k dani mají stát, kraje, obce, jejich organizační složky a další právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, které se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani. Tyto subjekty však jsou osobou povinnou k dani, jestliže je splněna některá z následujících podmínek:

- při výkonu působností v oblasti veřejné správy provádějí činnosti, jež by narušovaly podle rozhodnutí příslušného orgánu, kterým je Úřad na ochranu hospodářské soutěže, závažně pravidla hospodářské soutěže,
- za osobu povinnou k dani se tyto subjekty považují vždy, když uskutečňují ekonomickou činnost,
- za osobu povinnou k dani se tyto subjekty považují vždy, když uskutečňují vyjmenované činnosti, např. poskytování služeb v oblasti telekomunikací, dopravy zboží, přepravy cestujících, činnosti reklamní, skladovací, pořádání veletrhů, služby cestovních kanceláří apod²².

b) Plátcí daně²³

Plátcem daně je osoba povinná k dani, která je registrována k dani z přidané hodnoty v České republice. Je to osoba, jejíž obrat přesáhne za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo osoba, která se rozhodne stát plátcem dobrovolně. Povinnost registrovat se k DPH však může vzniknout i z jiných důvodů, než je překročení obratu.²⁴

²¹ § 5 zákona o DPH.

²² Příloha č. 1 k zákonu o DPH.

²³ § 6 zákona o DPH.

²⁴ § 6a, § 6b, § 6c, § 6d, § 6e, § 6f zákona o DPH.

Obratem²⁵ se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, kde-li o úplaty za:

- zdanitelná plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

c) Identifikované osoby²⁶

Mezi identifikované osoby patří:

- právnické osoby, které nejsou osobou povinnou k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí 326 000 Kč,
- osoby povinné k dani, které dosud nebyly plátcí ovšem:
 - překročily roční limit 326 000 Kč pro pořízení zboží z jiného členského státu nebo
 - přijaly službu od osoby neusazené v tuzemsku,
 - bylo jim dodáno zboží s instalací nebo montáží od osoby neusazené v tuzemsku,
 - bylo jim dodáno zboží soustavami nebo sítěmi,
 - osoby, které poskytly službu podnikateli se sídlem v EU, a to službu s místem plnění dle § 9 zákona o DPH, kdy dochází k přenosu povinnosti odvést daň na odběratele; přičemž ale registrace nevzniká, je-li plnění v jiném členském státě osvobozeno od daně.

d) Evidované osoby k dani²⁷

Evidované osoby jsou zahraniční osoby povinné k dani, které poskytují elektronické služby osobám nepovinným k dani ve více členských státech Evropského společenství. Tyto osoby nejsou povinny registrovat se k dani v každém členském státě, kde se nachází její zákazníci, ale může si podle vlastního výběru zvolit stát, ve kterém se registruje k dani.

²⁵ § 4a zákona o DPH.

²⁶ § 6g, § 6h, § 6i zákona o DPH.

²⁷ § 88 odst. 1 zákona o DPH.

2.3.4 Místo plnění

Místem plnění se určuje místo zdanění, tedy místo, kde bude DPH vypořádána. Určení místa plnění je podstatné, protože pouze u plnění s místem plnění v tuzemsku se postupuje podle zákona o DPH. Pokud je tedy místo plnění mimo tuzemsko, je nutné postupovat podle předpisů platných v zemi, kde je místo plnění.

a) Místo plnění při dodání zboží, zasílání zboží a převodu nemovitostí

Místem plnění při dodání zboží²⁸, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud odeslání nebo přeprava začíná ve třetí zemi, tak se místem plnění stává členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

Jestliže je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží, je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Pokud je při dodání zboží s instalací nebo montáží místo plnění v tuzemsku, je rozhodující, pro koho je toto plnění uskutečněno. V případě, kdy je dodáno zboží s instalací nebo montáží plátcí zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je povinen přiznat a zaplatit daň plátce, pro kterého je dodání zboží uskutečněno. Pokud zboží dodává osobě, která není plátcem, je povinna přiznat a zaplatit daň osoba, která dodává zboží s instalací a montáží.

Při zasílání zboží²⁹ je obecně místem plnění místo, kde končí přeprava zboží. Zasíláním zboží se rozumí dodání zboží osobou povinnou k dani nebo jí zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu osobě, pro kterou není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně a nejedná se o dodání nového dopravního prostředku, zboží s instalací nebo montáží nebo dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jejichž dodání je předmětem zvláštního režimu.

Místem plnění při dodání nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází.

²⁸ § 7 odst. 1, 2 a 3 zákona o DPH.

²⁹ § 8 zákona o DPH.

b) Místo plnění při poskytnutí služby a při poskytnutí služby ve zvláštních případech

Dle základního pravidla³⁰ se u služeb poskytovaných osobě povinné k dani za místo plnění považuje sídlo, místo podnikání nebo provozovna příjemce služby. Tento princip však může fungovat jen mezi plátcí daně. Pokud jsou služby poskytovány osobě nepovinné k dani, místem plnění je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Platí však několik výjimek z těchto pravidel:

- podle povahy služby (zdanění v místě spotřeby),
- výjimky pro služby poskytované osobám nepovinným k dani,
- výjimky u služeb, které jsou poskytovány osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi.

Za místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci³¹, včetně služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitá věc nachází. Službami vztahujícími se k nemovitosti jsou i služby ubytování, pronájmu nemovitosti, za určitých okolností i skladování, správy budov a také i právní služby týkající se konkrétní nemovitosti. Místem plnění je tedy místo, kde se nemovitá věc nachází, bez ohledu na osobu příjemce, kterému je taková služba poskytnuta.

Místem plnění při poskytnutí přepravní služby³² je území, kde se přeprava uskutečňuje. Pokud je však poskytnuta přeprava zboží mezi členskými státy osobě nepovinné k dani, místem plnění je místo zahájení přepravy. Při přepravě poskytnuté osobě povinné k dani, je místem plnění místo, kde má tato osoba sídlo. Přeprava zboží při dovozu a vývozu nepodléhá DPH v tuzemsku ani v jiném členském státě. Plátce daně prokazuje splnění podmínek pro uplatnění osvobození přepravním dokladem nebo jiným důkazními prostředky.

Pokud se jedná o služby kulturní³³, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací a zábavní, pořádání kongresů, výstav a veletrhů, včetně organizování těchto služeb a poskytnutí s nimi přímo souvisejících služeb, je místo plnění tam, kde je tato služba uskutečněna, pokud se jedná o službu spočívající v oprávnění ke vstupu na takovou akci (vstupenky, permanentky, předplatné vstupenek, apod.) včetně služby přímo související s tímto oprávněním a služba je poskytnuta osobě nepovinné k dani. Pro osoby povinné k dani platí základní pravidlo. Služby přímo související s oprávněním ke vstupu jsou služby, které

³⁰ § 9 zákona o DPH.

³¹ § 10 zákona o DPH.

³² § 10a, § 10f, § 69 zákona o DPH.

³³ § 10b zákona o DPH.

jsou samostatně za úplatu poskytnuty přímo osobě účastnící se dané akce, např. používání šaten nebo hygienických zařízení.

Při poskytování stravovací služby³⁴ je místem plnění místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta. Nerozlišuje se zde poskytování služby osobě povinné nebo nepovinné k dani. V případě, že je stravovací služba poskytnuta na palubě lodi nebo letadla nebo ve vlaku, je místem plnění místo zahájení přepravy osob. Přeprava však může být uskutečněna pouze na území Evropské unie, nesmí tedy dojít k zastávce ve třetí zemi, kde bude poskytnuta stravovací služba.

V případě poskytnutí krátkodobého nájmu³⁵ dopravního prostředku je místem plnění místo, kde je dopravní prostředek předán zákazníkovi do držení nebo do užívání. Krátkodobým nájmem dopravního prostředku se rozumí nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní. Při poskytnutí jiného než krátkodobého nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo pobytu. Pokud dojde k situaci, kdy dojde k prodloužení nájmu stejného dopravního prostředku nad danou lhůtu, je pronajímatel povinen místo zdanění neklasifikovat.

c) Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Při pořízení zboží z jiného členského státu je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli, tzn. místem plnění je členský stát, na jehož území je přeprava ukončena a zboží tam bude spotřebováno.

d) Místo plnění při dovozu zboží

Místem plnění při dovozu zboží³⁶ je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie. Není to tedy hranice mezi členským státem a třetí zemí, ale místo, kde se zboží nachází v době jeho propuštění do volného oběhu. Dovozením³⁷ zboží se rozumí vstup zboží na území Evropské unie ze třetí země.

Pokud má zboží při vstupu na území Evropské unie postavení dočasně uskladněného zboží, nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk

³⁴ § 10c zákona o DPH.

³⁵ § 10d odst. 1 a 2 zákona o DPH.

³⁶ § 12 zákona o DPH.

³⁷ § 20 odst. 1 zákona o DPH.

v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo do režimu vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží až členský stát, v němž se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření. Místem plnění při dovozu zboží je tak až území členského státu, ve kterém je ukončen příslušný režim.

2.3.5 Tuzemské zdanitelné plnění

U zdanitelného plnění je především důležité určení dne, kdy vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň. Pro toto určení je podstatné, zda se jedná o dodání zboží, dodání nemovité věci nebo poskytnutí služby; u tuzemských zdanitelných plnění je tedy povinnost přiznat a zaplatit daň v ČR. Kromě přiznání a zaplacení daně, které je povinné, může plátce uplatnit za stanovených podmínek i nárok na odpočet daně.

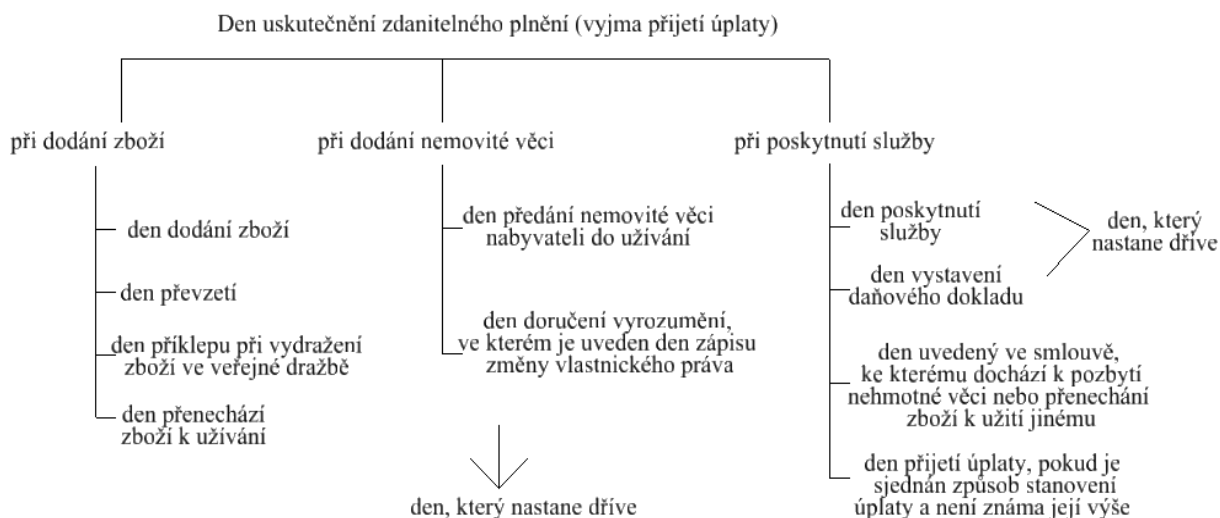
a) Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň

Povinnost přiznat daň³⁸ na výstupu vzniká plátcí obecně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je den dodání zboží popř. nemovité věci nebo poskytnutí služby (podrobněji viz Obr. 2.4), nebo den přijetí úplaty, která se vztahuje k tomuto zdanitelnému plnění; den uskutečnění zdanitelného plnění je den, který nastane dříve. Existují dvě výjimky, kdy plátce přiznává daň na výstupu až k datu poskytnutí služby bez ohledu na den přijetí úplaty – zvláštní režim poskytnutí cestovní služby a režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku.

³⁸

§ 21 odst. 1 zákona o DPH.

Obrázek 2.4 – Den uskutečnění zdanitelného plnění (vyjma přijetí úplaty)



Zdroj: § 21 zákona o DPH, vlastní úprava.

V ostatních případech se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo; dnem odečtu z měřicího zařízení, popřípadě dnem zjištění skutečné spotřeby při dodání tepla, chladu apod.; dnem použití majetku nebo využití služby při použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.³⁹

b) Nárok na odpočet

Nárok na odpočet daně může uplatnit pouze plátce daně, a to jen, je-li schopen ho doložit tím, že:

- má daňový doklad vystavený plátcem daně z přidané hodnoty nebo doklad vystavený osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,
- použil vstupy, u kterých uplatňuje odpočet daně, v rámci svých ekonomických činností,
- uplatní nárok nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl.

³⁹

dále § 21 odst. 6 zákona o DPH.

c) Základ daně a výpočet daně

Základem daně⁴⁰ je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění, je tedy na plátcі, aby zhodnotil, zda přijatá úplata je skutečně úplatou za poskytnuté plnění.

Základ daně také zahrnuje:

- jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění,
- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Výpočet daně⁴¹ je možné provést buď ze základu daně, nebo z částky za zdanitelné plnění.

Ze základu daně jako částky bez daně se daň vypočte jako součin úplaty za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je sazba daně a ve jmenovateli číslo 100. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná čísla. Cena včetně daně se dopočte jako součet základu daně a vypočtené daně po zaokrouhlení.

Daň z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, vypočte jako součin částky včetně daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je sazba daně a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí opět na čtyři desetinná místa. Cena bez daně se dopočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění obsahující daň a vypočtené daně po zaokrouhlení.

2.3.6 Intrakomunitární dodávky zboží

Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu, osobou

⁴⁰ § 36 odst. 1 a 2 zákona o DPH.

⁴¹ § 37 zákona o DPH.

registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

Povinnost přiznat daň⁴² při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká plátcí k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu.

Základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu se stanoví obdobně jako při dodání zboží v tuzemsku, tj. základem daně je cena bez daně.

Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je zboží dodáváno z tuzemska plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě a pořízení tohoto zboží v členském státě, do kterého je dodáváno, je předmětem daně.

2.3.7 Osvobození od daně

Osvobození od daně bez nároku na odpočet znamená neuplatnění daně na výstupu a ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním.

Při splnění podmínek⁴³ jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek,
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnosti,
- penzijní činnosti
- pojišťovací činnosti,
- dodání vybraných nemovitých věcí,
- nájem vybraných nemovitých věcí,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotní služby a zboží,
- sociální pomoc,
- provozování loterií a jiných podobných her,
- ostatní,⁴⁴

⁴² § 25 odst. 1 zákona o DPH.

⁴³ § 52 až § 62 zákona o DPH.

- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně znamená, že se neuplatňuje daň na výstupu, ale je možno uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši ve vztahu k těmto plněním.

Od daně s nárokem na odpočet daně jsou osvobozena tato plnění⁴⁵:

- dodání zboží do jiného členského státu,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,
- osvobození ve zvláštních případech⁴⁶,
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží,
- přeprava osob,
- dovoz zboží,
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím.

2.3.8 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím⁴⁷ je kalendářní měsíc. Plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí, pokud⁴⁸:

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou,
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Pro nově registrované plátce je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce může přejít na čtvrtletní zdaňovací období, ale až od třetího roku po registraci. O změnu na čtvrtletí zdaňovací období může plátce požádat už pro bezprostředně následující kalendářní rok

⁴⁴ § 61 zákona o DPH.

⁴⁵ § 63 zákona o DPH.

⁴⁶ § 68 zákona o DPH.

⁴⁷ § 99 zákona o DPH.

⁴⁸ § 99a odst. 1 zákona o DPH.

následující po roce, v němž byl plátce registrován a správce daně může žádosti vyhovět z důvodů hodných zvláštního zřetele.

2.3.9 Sazby DPH⁴⁹

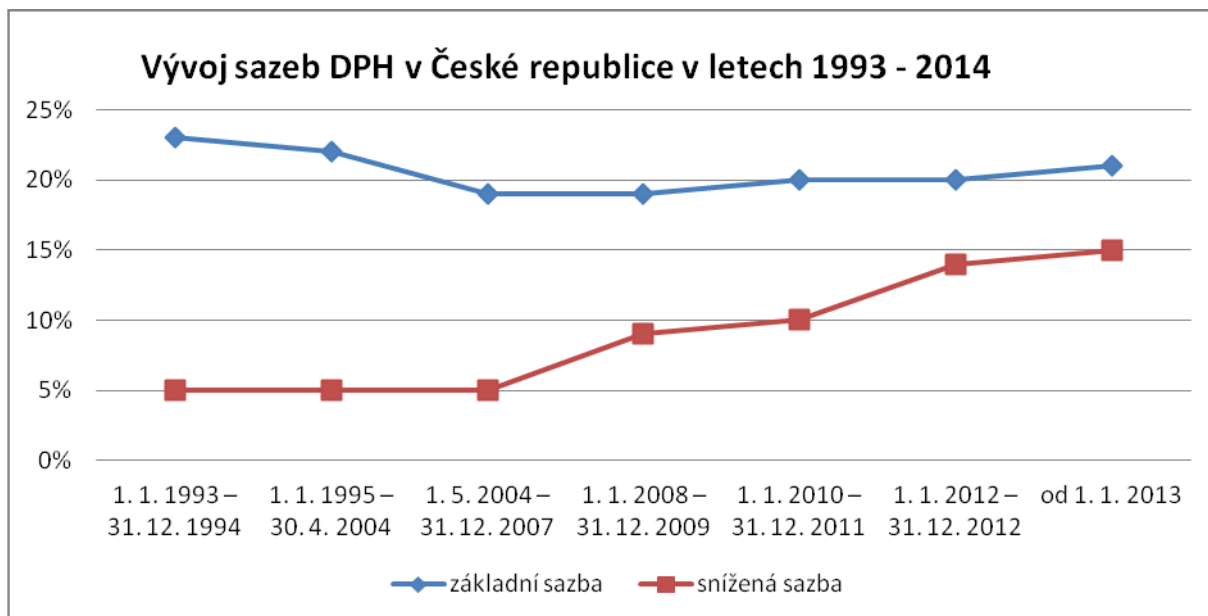
Výše sazeb daně se od roku 1993 změnila již šestkrát a obě sazby mají tendenci se sblížovat, viz Obr. 2.5.

Základní sazba pro rok 2014 činí 21 %. Uplatňuje se na naprostou většinu zboží a služeb.

Snížená sazba pro rok 2014 činí 15 %. Snížená sazba je uplatňována na:

- teplo, chlad a zboží uvedené v **příloze 3** zákona o DPH (např. potraviny, zvířata, rostliny, knihy, palivové dřevo)
- služby uvedené v **příloze 2** zákona o DPH (např. opravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, úklidové práce v domácnostech, domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené, kulturní, umělecké a sportovní činnosti)
- dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v **příloze 4** zákona o DPH
- některé druhy výstavby⁵⁰.

Obrázek 2.5 – Vývoj sazeb DPH v České republice v letech 1993 – 2014



Zdroj: Podnikatel (2013), vlastní úprava.

⁴⁹ § 47 zákona o DPH.

⁵⁰ § 48 a § 48a zákona o DPH.

3 Deskripce jednotlivých zvláštních režimů DPH

Obecný princip režimu DPH uplatňovaného při dodání do jiných členských států je popsán v předchozí kapitole, vedle toho však zákon o DPH upravuje specifické postupy, které by měly být uplatňovány v souladu s předpisy EU. Tyto postupy jsou upraveny v hlavě III zákona o DPH a řadí se do nich následující oblasti:

- zvláštní režim pro poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb,
- zvláštní režim pro cestovní službu,
- zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi,
- zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem dalšího prodeje v nezměněném stavu,
- zvláštní režim pro investiční zlato,
- režim přenesení daňové povinnosti,
 - dodání zlata,
 - dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH,
 - obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
 - poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

3.1 Zvláštní režim pro poskytnutí elektronických služeb⁵¹

Zvláštní režim pro poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb se uplatňuje při přiznávání a placení daně zahraniční osobou, která poskytuje služby elektronického obchodu osobě, která není v tuzemsku osobou povinnou k dani

Aplikací tohoto zvláštního režimu se vlastně umožňuje zahraniční osobě povinné k dani, která nemá na území Evropské unie provozovnu a která není povinna přiznat daň v tuzemsku ani v jiném členském státě z jiných plnění než z poskytnutí elektronické služby podle zvláštního režimu, aby přiznávala daň a komunikovala se správcem daně pouze elektronickým způsobem, a to se správcem daně z jednoho členského státu, přestože služby poskytuje do více členských států. Podle tohoto zvláštního režimu může postupovat zahraniční osoba, která se označuje jako evidovaná osoba; tato osoba pak musí postupovat podle tohoto zvláštního režimu při poskytnutí všech elektronických služeb. Zahraniční osoba

⁵¹

§ 88 zákona o DPH.

povinná k dani si může zvolit jakýkoliv členský stát jako stát identifikace, ve kterém se přihlásí k postupu podle zvláštního režimu.

Podle Směrnice o DPH je nutné implementovat do národních právních řádů členských států unijní právo, aby byla zajištěna jednotná pravidla u všech členských států v EU. Aby česká právní úprava byla v souladu s evropskou směrnicí, bylo nutné vymezit zvláštní režim pro poskytování elektronických služeb poskytující evidovaným osobám možnost využití tohoto režimu. Evidovaná osoba má tedy možnost, nikoli povinnost, tento režim použít, pokud splní stanovené podmínky.

Tento systém se neuplatní na transakce mezi podnikateli navzájem, kde je uplatňován režim přenesení daňové povinnosti, který činí za odvod daně z přidané hodnoty u dovážených služeb zodpovědné příjemce služeb. Evidovaná osoba zdaňuje svoje služby podle země, kde poskytuje svoje služby, podle sazby příslušné země a příslušný správce daně po té rozesílá výnos do dotčených členských států. Jelikož sazby daně z přidané hodnoty jsou ve členských státech odlišné, evidovaná osoba musí určit, ve kterém ze členských států se její zákazníci nachází, aby mohla vyměřit správnou výši daně. Z tohoto důvodu není pro evidovanou osobu výhodou zvolit jako stát identifikace stát s nejnižší sazbou DPH.

3.1.1 Základní pojmy

Elektronickou službou⁵² se rozumí služba poskytovaná prostřednictvím internetu nebo elektronické sítě, z jejíž povahy vyplývá, že její poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah a bez použití informačních technologií není uskutečnitelná; elektronickou službou je zejména hostitelství internetových stránek web-site hosting, web-page hosting, dálková údržba programů a zařízení, dodání programového vybavení a jeho aktualizace, dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází, dodání hudby, filmů a her, včetně loterií a jiných podobných her a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí a poskytnutí služby výuky na dálku. Jedná se tedy o poskytnutí různých služeb, a to v elektronické podobě. Vyskytují se zde také služby, které mohou být poskytnuty jak v elektronické podobě, tak i v podobě převodu práv. Jde zejména o převod a postoupení autorského práva při dodání softwaru. Zde je jednou možností převod práva nebo postoupení práva podle autorské smlouvy, nebo lze software poskytovat tak, že je autorem a vlastníkem práv zasílán elektronickou cestou nebo je „stahován“ např. z internetu.

⁵² § 10h odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

Státem identifikace⁵³ je členský stát, který si evidovaná osoba zvolí jako stát, v němž se přihlásí k postupu podle zvláštního režimu. Je to tedy stát, který si zahraniční osoba libovolně zvolí pro aplikaci zvláštního režimu.

Státem spotřeby⁵⁴ je členský stát, ve kterém je místo plnění při poskytnutí elektronické služby. Podle § 10i odst. 1 zákona o DPH je místem plnění tuzemsko.

3.1.2 Postup při uplatnění zvláštního režimu

Pokud si evidovaná osoba zvolí tuzemsko jako stát identifikace, musí oznámit Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj:

- zahájení a zrušení činnosti podle tohoto zvláštního režimu,
- změny, které způsobí, že přestane splňovat podmínky pro použití zvláštního režimu,
- změny týkající se údajů o zahájení činnosti.

Toto oznámení se podává elektronickými prostředky buď v českém, nebo v anglickém jazyce.

Při zahájení činnosti musí evidovaná osoba předložit tyto informace:

- název, pod kterým podniká,
- adresu,
- elektronické adresy včetně identifikace jejich webových stránek,
- prohlášení, že není osobou registrovanou k dani a osobou, která je evidována pro účely tohoto zvláštního režimu v jiném členském státě.
- daňové identifikační číslo, které jí bylo přiděleno ve třetí zemi.

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj po oznámení zahájení činnosti této osobě přidělí daňové evidenční číslo a evidovaná osoba podává svá hlášení o dani za každé čtvrtletí nejpozději do 20 dnů po skončení příslušného kalendářního čtvrtletí a má povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty v eurech za svá zdanitelná plnění realizovaná ve všech členských státech. Všechny záznamy o plnění, na které se vztahuje tento zvláštní režim, je evidovaná osoba povinná uchovávat po dobu 10 let od konce roku, ve kterém se plnění uskutečnilo.

Pokud evidovaná osoba opakovaně poruší podmínky zvláštního režimu nebo již nebude poskytovat elektronicky poskytované služby, správce daně odejme evidované osobě daňové evidenční číslo.

⁵³ § 88 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

⁵⁴ § 88 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.

3.2 Zvláštní režim pro cestovní službu⁵⁵

Oproti režimu pro poskytování elektronických služeb, jehož využití je závislé na volbě poskytovatele služby, tento zvláštní režim ukládá povinnost jeho použití poskytovatelům cestovních služeb, kteří jednají se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi. Výjimkou je případ, kdy plátce poskytuje cestovní služby jiné osobě povinné k dani, která není poskytovatelem cestovní služby a tato osoba použije cestovní službu pro účely uskutečňování ekonomických činností a všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty v tuzemsku. V tomto případě plátce nemusí uplatňovat zvláštní režim. Z této definice vyplývá, že plátce se může rozhodnout, zda zvláštní režim použije či ne, podle směrnice o DPH by však v tomto případě plátce musel použít běžný režim. Ohledně tohoto sporu byla předložena Nejvyšším správním soudem Soudnímu dvoru EU předběžná otázka⁵⁶, zda je nutno považovat za cestovní kancelář pro účely Čl. 306 směrnice o DPH přepravní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovním kancelářím a neposkytuje žádné další služby. Podle rozsudku Soudního dvoru takováto společnost neuskutečňuje plnění, na která se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

Ustanovení zvláštního režimu v českém zákoně o DPH bylo považováno díky definici zákazníka za odlišné od Směrnice o DPH. Z definice zákazníka v české legislativě vyplývá, že jím může být i osoba, která cestovní službu přímo nespotřebuje. Naopak podle Směrnice o DPH se tento zvláštní režim uplatní jen tehdy, je-li zákazníkem cestující. Česká republika tedy uplatňuje zvláštní režim ziskové přírážky i na prodej mezi cestovními kancelářemi. V roce 2008 Evropská komise formálně požádala osm členských států včetně České republiky, aby pozměnily své právní předpisy týkající se uplatňování zvláštního režimu DPH na ziskovou přírážku cestovních kancelářů. Protiprávní stav však nebyl ve stanovené lhůtě napraven, a proto Evropská komise v dubnu 2011 podala žalobu u Soudního dvoru Evropské unie na Českou republiku, Finsko, Francii, Itálii, Polsko, Portugalsko, Řecko a Španělsko. Rozsudek Soudního dvoru byl vydán 26. září 2013. V rozsudku Soudní dvůr mimo jiné stanovil, že je nutné umožnit poskytovatelům cestovních služeb, aby využili zvláštní režim pro cestovní službu bez ohledu na typ zákazníka. Žaloba Evropské komise vůči České republice tak byla v plném rozsahu zamítnuta.

⁵⁵

§ 89 zákona o DPH.

⁵⁶

Věc C-220/11 Star Coaches s. r. o. v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu

3.2.1 Základní pojmy

Poskytovatelem⁵⁷ cestovní služby je osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu. Zákonem není definován přímo subjekt, který bude povinen zdaňovat na základě zvláštního režimu, může se tedy jednat o cestovní kancelář i jiný podnikatelský subjekt, případně i o obec.

Zákazníkem⁵⁸ je osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Zákazníkem může být právnická i fyzická osoba, podnikající fyzická osoba či konečný spotřebitel, bez ohledu na skutečnost zda je nebo není plátcem daně. Nemusí se tedy jednat o konečného spotřebitele, ale i o prostředníka.

Cestovní služba⁵⁹ je definována jako poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupeny od jiných osob povinných k dani. Pro účely DPH je taková kombinace služeb cestovního ruchu považována za jedinou službu poskytnutou zákazníkovi. Za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy osob. Jiné nakupované služby nejsou považovány za cestovní službu, pokud nejsou v kombinaci se službou ubytování nebo dopravy. Za jiné nakupované služby je možné považovat:

- průvodcovské služby,
- stravování,
- zprostředkování víz,
- prodej a rezervace jízdenek a letenek,
- zprostředkování dalších služeb spojených s rekreací, odpočinkem, služebním a obchodním jednáním.

3.2.2 Základ daně, výpočet daně a místo plnění

Při poskytnutí cestovní služby je základem daně⁶⁰ přírážka poskytovatele cestovní služby snížená o daň z přírážky. Přírážka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе od zákazníka za poskytnutou cestovní službu a součtem skutečných úhrad za nakoupené služby cestovního ruchu a zboží, které jsou přímo zahrnuté do cestovní služby. Skutečnou úhradou za nakoupené služby cestovního ruchu nebo zboží přímo zahrnuté do cestovní služby se rozumí skutečná částka, kterou poskytovatel

⁵⁷ § 89 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

⁵⁸ § 89 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.

⁵⁹ § 89 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.

⁶⁰ § 89 odst. 3 zákona o DPH.

cestovní služby uhradil nebo má uhradit za nakoupené služby cestovního ruchu případně zboží od jiných osob. Pokud je rozdíl nulový nebo záporný, je základem daně nula.

Existuje i druhá možnost jak vypočítat přírážku. Přírážku je možné také stanovit jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet poskytovatel cestovních služeb za poskytnuté cestovní služby uskutečněné za zdaňovací období, a celkovou částkou, kterou poskytovatel cestovních služeb uhradil nebo má uhradit za nakoupené služby cestovního ruchu, popřípadě zboží od jiných osob povinných k dani, které jsou zahrnuté do cestovních služeb uskutečněných za zdaňovací období. Tato varianta je výhodná, pokud např. jedna služba vychází se zápornou přírážkou, celková suma přírážek se tak za zdaňovací období sníží.

Do propočtu přírážky nelze do cestovní služby zahrnovat vlastní služby. Tyto služby musí být z propočtu přírážky vyloučeny a uplatní se u nich klasický režim, kdy daň na výstupu bude odvedena z celého základu daně. Základem daně u vlastních služeb je cena obvyklá⁶¹.

Základem daně je přírážka, která je stanovena včetně daně, daň se vypočítá metodou „shora“, kde se pro výpočet koeficientu použije základní sazba daně, která je uplatňována u cestovních služeb. Koeficient se vypočítá jako podíl, kde v čitateli je sazba daně a ve jmenovateli je součet sazby daně a čísla 100. Výsledná daň z přidané hodnoty je pak cena včetně DPH násobená koeficientem.

Poskytovatel cestovní služby je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění cestovní služby. Za poskytnutí cestovní služby se považuje den poskytnutí poslední služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě. Zákon o DPH neukládá v tomto případě povinnost přiznávat daň k datu přijetí platby, např. zálohy. Pokud poskytovatel stanovuje přírážku za celé zdaňovací období, je povinen přiznat daň nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém jsou cestovní služby uskutečněny.

Místem plnění⁶² je místo, kde má poskytovatel poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Místem plnění pro subjekty se sídlem v tuzemsku je tedy vždy Česká republika, pokud je však cestovní služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, je místem plnění místo podnikání.

⁶¹ cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
⁶² § 89 odst. 4 zákona o DPH.

3.2.3 Osvobození od daně a nárok na odpočet

Pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu, nakoupené od jiných osob povinných k dani, poskytnuty ve třetí zemi, je cestovní služba osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Osvobození se neuplatní pro cestovní služby poskytované na území jiných členských států. Pokud jsou služby cestovního ruchu poskytnuty jak ve třetí zemi, tak i na území Evropské unie, je cestovní služba osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně jen v poměru odpovídajícímu poskytnutým službám ve třetí zemi. Pro zjištění poměru je nutné vycházet z relevantních a ekonomicky odůvodnitelných skutečností. Tento poměr se může stanovit např. jako poměr cen nakoupených služeb cestovního ruchu ve členských státech a ve třetích zemích. V případě dopravy je možné poměr zjistit jako podíl ujetých kilometrů. Za službu cestovního ruchu poskytnutou ve třetí zemi se považuje nakoupená letecká přeprava osob s místem určení do třetí země.

Při použití zvláštního režimu pro cestovní službu nemá poskytovatel nárok na odpočet daně ani na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb nakoupených od plátců. Pokud přijaté plnění není zahrnuto do cestovní služby, je nárok na odpočet daně možný.

3.3 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi⁶³

Tento zvláštní režim mohou uplatnit obchodníci při prodeji použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, pokud je toto zboží dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie. Jedná se o nepovinný režim, plátce si zvolí, zda bude při vyměření daně postupovat běžným způsobem nebo podle tohoto zvláštního režimu. Zvláštní režim není možné použít při dodání nového dopravního prostředku⁶⁴ z tuzemska do jiného členského státu a při dodání zboží, pokud byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně.

Zvláštní režim může použít obchodník, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území EU:

- osobou nepovinnou k dani,

⁶³ § 90 zákona o DPH.

⁶⁴ Novým dopravním prostředkem je podle § 4 odst. 4 písm. b) zákona o DPH vozidlo určené k provozu s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km; loď delší než 7,5m, pokud byla dodána do 3 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 100 hodin, s výjimkou námořních lodí užívaných k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranné činnosti nebo letadlo o maximální vzletové hmotnosti větší než 1 550 kg, pokud bylo dodáno do 3 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má nalétáno méně než 40 hodin, s výjimkou letadel využívaných leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou přepravu.

- osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 zákona o DPH,
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

Pokud obchodník pořizuje zboží, které je předmětem daně s použitím zvláštního režimu, od osoby registrované k dani v jiném členském státu, toto pořízení pak není předmětem daně⁶⁵. Zvláštní režim je omezen pouze na území Evropské unie, při dovozu se tento režim neuplatňuje a při vývozu zboží, pokud jsou splněny podmínky stanovené v § 66 zákona o DPH, je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně.

Při současném uplatňování daně obchodníkem i používání zvláštního režimu je obchodník povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně.

Některé případy tohoto režimu byly řešeny u Soudního dvoru Evropské unie. Prvním případem byla žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, v níž byl předložen dotaz, zda je možné zvláštní režim použít i v případě, kdy činnost, která mu podléhá, tvoří jen část ekonomické aktivity⁶⁶. V tomto případě plátce poskytoval svým zákazníkům leasing a teprve potom tato vozidla dodal. Podle rozsudku má i v tomto případě obchodník nárok na využití zvláštního režimu. V druhém případě je rozhodnuto, že živá zvířata mohou být považována za použité zboží a to i v případě, že jsou pořízena od osoby, která není chovatelem⁶⁷. Lze tedy u nich uplatnit zvláštní režim.

3.3.1 Základní pojmy

Pro účely aplikace tohoto zvláštního režimu jsou umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti uvedeny v příloze č. 4 k zákonu o DPH⁶⁸. Patří zde např. obrazy, malby, sochy, poštovní známky a sbírky.

Použitým zbožím⁶⁹ se rozumí hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě stanovených výjimek, kterými jsou

⁶⁵ § 2a odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

⁶⁶ Věc C-280/04 Jyske Finans A/S v. Skatteministeriet

⁶⁷ Věc C-320/02 Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskatteverket.

⁶⁸ § 90 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

⁶⁹ § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti uvedené v příloze č. 4 k zákonu o DPH, drahé kovy a drahokamy. Za použité zboží nelze považovat situaci, kdy bude vykoupené zboží rozebráno a prodáno na součástky, anebo naopak kdyby byly vykoupeny jednotlivé komponenty a obchodník by z nich sestavil jiné zboží.

Obchodníkem⁷⁰ je plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností nakupuje, pořizuje nebo dováží toto zboží za účelem dalšího prodeje a jedná vlastním jménem nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna. Musí se tedy jednat o situaci, kdy obchodník použité zboží nakoupí a prodá a nevyužívá jej pro soukromou spotřebu. Může se jednat např. o provozovatele zastaváren, autobazarů a starožitnictví.

Prodejní cenou⁷¹ je úplata, která byla nebo má být získána obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, nebo od třetí strany, včetně dotace k ceně, daní, cel, poplatků a vedlejších výdajů jako provize, náklady na balné, přepravu a pojištění požadované obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, s výjimkou slevy z ceny, pokud je poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a s výjimkou částek, které plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby, tzv. přefakturovaná částka.

Pořizovací cenou⁷² je úplata stanovená stejným způsobem jako prodejní cena, která byla získána od obchodníka osobou, která mu zboží dodává.

3.3.2 Základ daně

Základem daně je přírážka snížená o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula. Pokud jednotková pořizovací cena zboží nepřevyšuje 1 000 Kč, je možné přírážku stanovit za celé zdaňovací období, a to v rozdělení podle příslušné sazby daně. V tomto případě se přírážka stanoví jako rozdíl mezi celkovou prodejní cenou za dodané zboží a celkovou pořizovací cenou za nakoupené zboží, uskutečněné za příslušné zdaňovací období.

Samotná daň z přidané hodnoty se pak vypočítá stejným způsobem, který je uveden u zvláštního režimu pro cestovní službu.

⁷⁰ § 90 odst. 1 písm. c) zákona o DPH.

⁷¹ § 90 odst. 3 písm. a) zákona o DPH.

⁷² § 90 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

3.3.3 Nárok na odpočet daně a daňové doklady

Plátce nemá nárok na odpočet daně z přírážky, kterou je povinen zaplatit v prodejní ceně zboží, které mu bylo dodáno obchodníkem. Toto se však týká jen zboží, které je předmětem zvláštního režimu, u ostatních přijatých zdanitelných plnění lze nárok na odpočet uplatnit.

Při dodání zboží musí být na daňovém dokladu uveden údaj, že se jedná o zboží ve zvláštním režimu a odkaz na § 90 zákona o DPH. V daňovém dokladu nesmí být samostatně uvedena daň týkající se přírážky, s výjimkou dokladu o prodeji osobního automobilu pro osobu se zdravotním postižením. Jestliže plátce dodává některé zboží v běžném režimu a některé ve zvláštním režimu a uvádí vše na jednom daňovém dokladu, uvede na tomto dokladu pouze daň z přidané hodnoty týkající se dodání zboží v běžném režimu.

3.4 Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu⁷³

Zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem dalšího prodeje, znamená zmocnění pro finanční orgány stanovit záznamní povinnost pro vykazování daně na základě konkrétních individuálních podmínek plátce, který není prokazatelně schopen vykazovat daň na výstupu podle denních tržeb. Může se jednat např. o vánoční trhy nebo o stánky, ve kterých je prodáváno zboží se sníženou i základní sazbou daně (potraviny a alkohol).

Správce daně je povinen stanovit plátcům na základě konkrétních podmínek vedení záznamní povinnosti ve smyslu § 100 zákona o DPH a podle § 97 daňového řádu individuální způsob stanovení daně. Stanovení vedení záznamní povinnosti finančním orgánem je na dobu určitou, nikoliv neomezeně, a proto je třeba v případě vypršení této lhůty sjednat s finančním úřadem prodloužení nebo úpravu podmínek, za kterých bude specifické stanovení daňové povinnosti uplatňováno.

3.5 Zvláštní režim pro investiční zlato⁷⁴

Zvláštní režim pro investiční zlato byl do zákona o dani o DPH implementován na základě směrnice 77/388/EHS, který byl zaveden směrnicí 98/80/ES. Tato definice se ve Směrnici o DPH nahrazující původní směrnicí nezměnila.

⁷³ § 91 zákona o DPH.

⁷⁴ § 92 zákona o DPH.

Je nutné, aby všechny členské státy sdělily každý rok Evropské komisi, se kterými mincemi vyhovujícími kritériím pro definici investičního zlata, je v příslušném členském státě obchodováno. Evropská komise pak zveřejní úplný seznam těchto mincí v Úředním věstníku Evropské unie, Česká národní banka tento seznam vydává ve svém Věstníku.

3.5.1 Základní pojmy

Investičním zlatem⁷⁵ se rozumí zlato ve tvaru uzančních slitků zpracovaných v certifikované afinerii, ve tvaru cihly, s vlastním číslem a s označením výrobce, ryzosti a hmotnosti, o hmotnosti připouštěné na trhy zlata a ryzosti nejméně 995 tisícín a dále vymezené zlaté mince.

Zlaté mince jsou investičním zlatem pokud:

- mají ryzost nejméně 900 tisícín,
- byly vyraženy po roce 1800,
- jsou nebo byly v zemi svého původu zákonným platidlem,
- jsou obvykle prodávány za cenu, která nepřevyšuje volnou tržní hodnotu jejich zlatého obsahu o více než 80 %.

Investiční zlato je tedy zvláštní forma zlata, která je používána jako investiční nástroj. Za investiční zlato není možné považovat medaile, protože se nejedná o zákonné platidlo, slitky ryzího zlata, které jsou vyprodukované neakreditovaným výrobcem nebo slitky, na kterých není vyraženo unikátní sériové číslo.

V prováděcím nařízení Rady EU⁷⁶ je definován pojem hmotnost připouštěná na trhy zlata. Tato hmotnost zahrnuje alespoň jednotky a obchodované hmotnosti podle přílohy III tohoto nařízení (příloha č. 2). Dále je v nařízení uvedeno, že cena zlatých mincí je obvyklou cenou k 1. dubnu každého roku.

Problém vyvstává při definování pojmu certifikovaná afinerie⁷⁷. Tento pojem není v zákoně o DPH ani v jiných českých právních předpisech vymezen. Certifikovanou afinerií se rozumí konkrétní výrobce uzančních slitků, jehož uzanční slitky jsou připuštěny na konkrétní trh se zlatem. Pojem certifikovaná afinerie by ve výsledku mohl zahrnovat

⁷⁵ § 92 odst. 1 zákona o DPH.

⁷⁶ Článek 56 prováděcího nařízení Rady EU č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷⁷ Daňáři online (2014).

jakoukoli afinerii, která zpracuje zlato do tvarů, hmotnosti a ryzosti stanovených Směrnicí o DPH.

3.5.2 Osvobození od daně

Dodání investičního zlata v tuzemsku, jeho pořízení z jiného členského státu a jeho dovoz je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Od daně bez nároku na odpočet daně je taktéž osvobozena služba osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění dodání investičního zlata, jeho pořízení z jiného členského státu nebo jeho dovozu.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet vzniká plátcí pokud:

- nakoupí investiční zlato, u něhož byla uplatněna daň, pokud plátce zlato vyrobí nebo přemění na investiční zlato a dodá jej jinému plátcí nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- nakupuje, pořizuje z jiného členského státu nebo dovozu zlato, které není investičním zlatem, a které následně plátce přemění na investiční zlato,
- nakupuje služby související se změnou formy, hmotnosti nebo ryzosti zlata.

3.6 Režim přenesení daňové povinnosti⁷⁸

Režim přenesení daňové povinnosti, upravuje Článek 199 a Článek 199a Směrnice o DPH. Tímto je umožněno členským státům stanovit, že u vyjmenovaných služeb a zboží je osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani, jíž je tato služba nebo zboží dodáno. Směrnice o DPH stanovuje možnost, nikoliv povinnost implementovat tento článek do vnitrostátních předpisů, Česká republika této možnosti využila s účinností od 1. dubna 2011. Důvodem pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti byla snaha o zamezení daňovým únikům v rizikových oblastech. Šlo především o situace, kdy příjemci plnění uplatňovali nárok na odpočet daně, ale přitom plátce daň nepřiznal nebo přiznal, ale nezaplatil. Další příčinou zavedení režimu byl fakt, že ostatní státy již tento režim zavedly a České republice by hrozil příliv podvodů spojených s těmito komoditami. Bohužel tento systém daňovým únikům nezabránil, ale spíše je podpořil z důvodů nedokonalé mezinárodní spolupráce. Hlavní výhodou přenosu daňové povinnosti je snížení administrativní náročnosti pro dodavatele a snížení nákladů a úsilí při dokazování přijatých zdanitelných plnění před správcem daně.

⁷⁸

§ 92a zákona o DPH.

V režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat daň z předmětného plnění přenesena na příjemce plnění, ten musí zaplatit daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud plnění použije ke svým zdanitelným plněním, má nárok na odpočet daně, tudíž pro něj znamená použití zvláštního režimu daňově neutrální transakci. Jedná se o zdanitelná plnění vyjmenovaná v § 92b až § 92e zákona o DPH. Poskytovatel i příjemce plnění jsou plátcí DPH a místem plnění je tuzemsko. Pokud plátce stanovené zboží nebo službu poskytne osobě, která není plátcem daně, zatíží poskytnuté plnění daní na výstupu.

Obrázek 3.1 – Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti se musí uplatnit v těchto případech

- Plátce → Plátcí, který použije plnění ke své ekonomické činnosti
- Plátce → Plátcí, který použije i nepoužije plnění ke své ekonomické činnosti
- Plátce → Osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku

Režim přenesení daňové povinnosti se nesmí uplatnit v těchto případech

- Plátce → Plátcí, který nepoužije plnění ke své ekonomické činnosti
- Plátce → Neplátcí
- Plátce → Osoba povinná k dani - obec, která použije plnění pro potřeby související výlučně s činností při výkonu veřejné správy

Zdroj: Galočík, Paikert (2014, s. 286), vlastní úprava.

Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění s místem plnění jinému plátcí v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen vystavit daňový doklad, ve kterém je uvedeno sdělení, že výši daně je povinen přiznat plátce, pro něhož je plnění uskutečněno. Přesná formulace, která musí být uvedena na dokladu je „daň odvede zákazník“. Dále plátce na dokladu nemusí uvádět sazbu daně a výši daně, z čehož vyplývá, že správnou sazbu daně určuje zákazník, pro kterého může být toto stanovení problematické, a musí správnou sazbu daně dohledat.

Ve zvláštním režimu nelze vystavit zjednodušený daňový doklad.

Jestliže dojde k porušení režimu přenesení daňové povinnosti a poskytovatel plnění uvede na daňovém dokladu daň na výstupu, nemá příjemce plnění nárok na odpočet této vyměřené daně, protože toto není daň stanovená podle zákona o DPH.

Může dojít i k situaci, kdy se plátce nezaregistruje včas a je zpětně registrován rozhodnutím správce daně o registraci. V tomto případě plátce nepoužije za zdaňovací období, ve kterých byl plátce, ale nechoval se jako plátce, režim přenesení daňové povinnosti, ale použije běžný režim. Daňová povinnost tak zůstane na poskytovateli zdanitelného plnění, protože od plátce příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti by nebylo možné požadovat, aby zpětně přiznal a zaplatil daň z tohoto plnění.

Jak poskytovatel, tak příjemce plnění musí vést zvláštní záznamní evidenci ve stanoveném rozsahu obsahující údaje o uskutečněných či přijatých transakcích podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti a formulář „výpis z evidence pro daňové účely“ v elektronické podobě podávat na svůj příslušný finanční úřad společně se svým daňovým přiznáním, ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH za dané zdaňovací období⁷⁹. Pokud plátce zároveň dodává i přijímá toto zboží nebo služby, podává výpis z evidence pro daňové účely samostatně pro dodání a samostatně pro příjem. Do konce roku 2012 platila povinnost doplňovat údaje přímo do daňového dokladu, od roku 2013 se však tato povinnost zrušila, neboť obsah daňových dokladů v listinné i elektronické podobě musí zůstat po celou dobu uchovávání nezměněn. Povinnost doplnit některé údaje se tak přesunula do evidence pro daňové účely.

V aplikaci pro elektronické podání jsou vyplňovány následující údaje:

- DIČ odběratele/příjemce a DIČ dodavatele/poskytovatele,
- kód předmětu plnění,
- den uskutečnění zdanitelného plnění (podle daňového dokladu),
- základ daně připadající na každé zdanitelné plnění uskutečněné v režimu přenesení povinnosti,
- rozsah plnění (nevyplňuje se v případě, kdy se jedná o stavební a montážní práce),
- dodavatel uvede celkovou částku všech uskutečněných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období,

⁷⁹ Formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely je stanovena pokynem Generálního finančního ředitelství D-4 ze dne 1.4.2011, č. j. 7353/11-3210-011021.

- odběratel uvede celkovou částku všech přijatých plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období.

3.6.1 Dodání zlata⁸⁰

Režim přenesení daňové povinnosti pro dodání zlata platí od 1. ledna 2006. Do výpisu z evidence pro daňové účely se při dodání zlata uvede kód předmětu plnění č. 1, měrnou jednotkou je gram. Za zlato se považuje:

- zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomů, smetů nebo odpadu,
- investiční zlato při dodání plátcem, který investiční zlato vyrobí nebo zlato přemění na investiční zlato a rozhodne se, že uplatní daň u dodání tohoto investičního zlata, které bylo osvobozeno, jinému plátcovi nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Při dodání zlata s místem plnění v tuzemsku plátcem jinému plátcovi, osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě povinné k dani s výjimkou vývozu a dodání zlata do jiného členského státu, jsou povinny přiznat daň osoby, kterým je zlato dodáno. Zahraničním osobám povinným k dani a osobám registrovaným k dani v jiném členském státě je uložena povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto zlata a okamžitě se k datu jeho prvního dodání registrovat v tuzemsku jako plátce daně. Tento režim se nevztahuje na Českou národní banku.

3.6.2 Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH⁸¹

Režim přenesení daňové povinnosti se použije při dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH, může se jednat např. o dodání odpadu, šrotu, střepů, stusky, sběrového papíru nebo použitých či nových hadrů ve formě zbytků, včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů. Kód předmětu plnění pro potřeby výpisu z evidence pro daňové účely je č. 5, měrnou jednotkou je kilogram. Tento režim se nevztahuje na případy sběru a likvidace odpadu, při kterých dodavatel poskytne službu ve formě sběru a likvidace odpadu a za tuto službu mu je poskytnuta úhrada.

⁸⁰ § 92b zákona o DPH.

⁸¹ § 92c zákona o DPH.

Pokud má plátce pochybnosti o zatřídění zboží a není schopen určit, zda konkrétní zboží podléhá přenesení daňové povinnosti, je možné požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení tohoto zboží⁸². V žádosti o závazné posouzení se uvede popis zboží a návrh výroku o závazném posouzení. V žádosti lze uvést pouze jeden druh zboží, poplatek za závazné posouzení je 10 000 Kč.

Problematika odpadového hospodářství je upravena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2008/98/ES o odpadech a o zrušení některých směrnic a nařízením EP a Rady 1013/2006/ES o přepravě odpadů. Ohledně odpadů bylo v rámci evropské legislativy vydáno mnoho judikátů a několik nařízeních, mezi poslední patří s účinností od 1. ledna 2014 nařízení Komise EU⁸³ z roku 2013, kde jsou stanovena kritéria, která vymezují, kdy měděný šrot přestává být odpadem ve smyslu směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/98/ES. Přestože směrnice stanovuje podmínky vymezující měděný šrot, které by měly být dodržovány od 1. ledna 2014, v Příloze č. 5 zákona o DPH je stále měděný šrot zařazen.

3.6.3 Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů⁸⁴

Jedním z hlavních úkolů Evropské unie je boj proti změně klimatu, a proto EU v roce 2008 stanovila cíle, kterých má být do roku 2020 dosaženo. Těmito cíli je snížení skleníkových plynů o 20 % oproti roku 1990, zvýšení využití obnovitelných zdrojů a snížení energie o 20 %. Pro dosažení uspokojivých výsledků zvolila EU jako základní strategii obchodování s emisemi, v jehož rámci se odměňují společnosti, které snižují emise CO₂ a naopak penalizují společnosti, která emise CO₂ zvyšují.

Povolenkou⁸⁵ se rozumí majetková hodnota odpovídající právu provozovatele zařízení nebo provozovatele letadla vypustit do ovzduší ekvivalent tuny oxidu uhličitého. Jedná se o právo, které je volně převoditelné, obchodovatelné, a které je zaznamenáno ve zvláštním registru. Obchodování s povolenkami je chápáno jako převod práva, tj. práva vypustit do ovzduší dané množství skleníkových plynů. Z hlediska DPH se jedná o poskytnutí služby a ta je zdaněna daní z přidané hodnoty v základní sazbě. Na tuto službu použije plátce režim přenesení daňové povinnosti, ovšem toto platí jen do 30. června 2015. Do výpisu z evidence pro daňové účely se uvádí kód č. 2 a měrnou jednotkou je kus.

⁸² § 92f zákona o DPH.

⁸³ Nařízení Komise EU č. 715/2013 ze dne 25. července 2013, kterým se stanoví kritéria vymezující, kdy měděný šrot přestává být odpadem ve smyslu směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/98/ES

⁸⁴ § 92d zákona o DPH.

⁸⁵ § 2 písm. t) zákona č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve znění pozdějších předpisů

Možnost využít režim přenesení daňové povinnosti pro povolenky na emise skleníkových plynů byla zavedena směrnicí Rady 2010/23/EU z roku 2010, která vložila nový Článek 199a do původní směrnice o DPH, s omezenou dobou využívání pouze do 30. června 2015. Cílem bylo řešení podvodů v oblasti DPH prostřednictvím dočasného opatření, které se odchyľuje od stávajících pravidel EU, než budou přijata dlouhodobější legislativní řešení zaměřená na zvýšení odolnosti systému DPH vůči daňovým podvodům. Aby bylo zajištěno, že mechanismus přenesení daňové povinnosti bude účinný a aby bylo možné jej následně zhodnotit, prodloužila směrnice Rady 2013/43/EU z roku 2013 tuto lhůtu do 31. prosince 2018.

Přestože byl zákon o DPH s účinností od 1. ledna 2014 novelizován, k prodloužení lhůty k využívání režimu přenesení daňové povinnosti pro obchodování s povolenkami do konce roku 2018 nedošlo.

3.6.4 Poskytnutí stavebních nebo montážních prací⁸⁶

Od 1. ledna 2012 se režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, vztahuje též na poskytnutí stavebních a montážních prací mezi dvěma tuzemskými plátcí daně. Pro vymezení stavebních a montážních prací se pro účely DPH použije Klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Zvláštní režim se uplatní pouze na vyjmenované služby, nikoliv na dodání zboží. Kód pro výpis z evidence pro daňové účely je číslo 4, rozsah plnění a měrná jednotka se nevyplňují.

Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní, pokud:

- plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci, který není plátcem DPH,
- neplátce poskytuje uvedená plnění plátcem DPH,
- příjemce plnění použije tato plnění výlučně pro soukromou potřebu nebo pro plnění, které není předmětem daně.

Dalším případem, kdy se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije, je situace, kdy příjemce plnění je subjekt vykonávající veřejnou správu, kde se výkon veřejné správy nepovažuje za ekonomickou činnost, i když za výkon působností v oblasti veřejné správy je vybírána úplata.

Pokud nastane situace, kdy je přijaté plnění využito částečně k ekonomické činnosti a částečně i mimo ni, režim přenesení daňové povinnosti se uplatní. To platí i v případě

⁸⁶

§ 92e zákona o DPH.

poskytnutí těchto vybraných služeb subjektu vykonávajícímu veřejnou správu, ten u kombinovaného využití taktéž použije zvláštní režim.

V případě, že jsou na základě uzavřeného smluvního ujednání kromě stavebních a montážních prací poskytnuta i další plnění, používá se v režimu institut vedlejšího plnění, tzn. pro vedlejší plnění se používá stejný režim jako pro plnění hlavní. „O jediné nerozdělitelné plnění se jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění či úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. O souborné plnění, které se považuje za jediné, jde tehdy, pokud je jedno z plnění plněním hlavním a jiné plnění je pouhým nesamostatným vedlejším plněním. Pro vedlejší plnění pak platí, že pro zákazníka nepředstavuje účel samo o sobě, ale je prostředkem pro využití hlavního plnění za co nejoptimálnějších podmínek. Pro plnění vedlejší pak platí, že jeho daňový režim se řídí daňovým režimem plnění hlavního.“⁸⁷ Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní na celý smluvně sjednaný rozsah a obsah. Jestliže dojde k situaci, kdy stavební a montážní práce jsou plněním vedlejším a hlavní plnění nepodléhá režimu přenesení daňové povinnosti, měl by být aplikován běžný režim. Plátce má však možnost využít zvláštní režim za předpokladu, že příjemce akceptuje použití tohoto zvláštního režim a bude postupovat shodně. K posouzení vedlejších plnění je možné využít i judikát⁸⁸ Soudního dvoru, který konstatuje, že vedlejší služba musí představovat nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek.

Stavebními a montážními pracemi se rozumí práce:

- při výstavbě nových budov a inženýrských děl,
- při rekonstrukcích, modernizacích, rozšíření, stavebních úpravách, opravách a údržbě těchto budov a inženýrských děl,
- součástí stavebních a montážních prací jsou konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do staveb jako jejich součást zabudují nebo zamontují stavebními nebo montážními pracemi.

Přenesení daňové povinnosti se uplatňuje u služeb odpovídajících číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA:

⁸⁷ Hušáková, Matějková (2013, s. 104-105)

⁸⁸ Věc C-349/96 Card Protection Plan

- kód 41 – budovy a jejich výstavba, jedná se o práci na nových stavbách, opravy budov, provádění nástaveb a přestaveb, výstavbu prefabrikovaných objektů v rámci zařízení staveniště a staveb dočasného charakteru.
- kód 42 – inženýrské stavby a jejich výstavby, patří sem stavby jako dálnice, silnice, mosty, tunely, železniční trati, podzemní dráhy, vzletové a přistávací dráhy, kanalizace, čistírny odpadních vod, zařízení pro výrobu elektřiny, výstavba elektráren, potrubí a elektrická vedení a další,
- kód 43 – specializované stavební práce - demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynářské, truhlářské, malířské, obkladačské, sklenářské, pokrývačské, izolační, betonářské, zednické a jiné práce.

Do číselného kódu nepatří např. vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu, zkušební vrtý během důlní činnosti, čištění komínu, montáž volně stojícího nábytku, služby související s úpravou krajiny, sanace budov, pronájem lešení nezahrnující jeho postavení a demontáž a další.

Pokud plátce přijal zálohu na stavební a montážní práce spadající pod zvláštní režim, nevzniká mu povinnost vystavit daňový doklad ani povinnost přijatou zálohu uvést do evidence pro daňové účely. Povinnost vystavit daňový doklad i povinnost uvést plnění do evidence pro daňové účely se váže na **uskutečněná zdanitelná plnění**. Zvláštnímu režimu podléhají vyjmenované služby, na které se vztahuje jak základní, tak i snížená sazba daně.

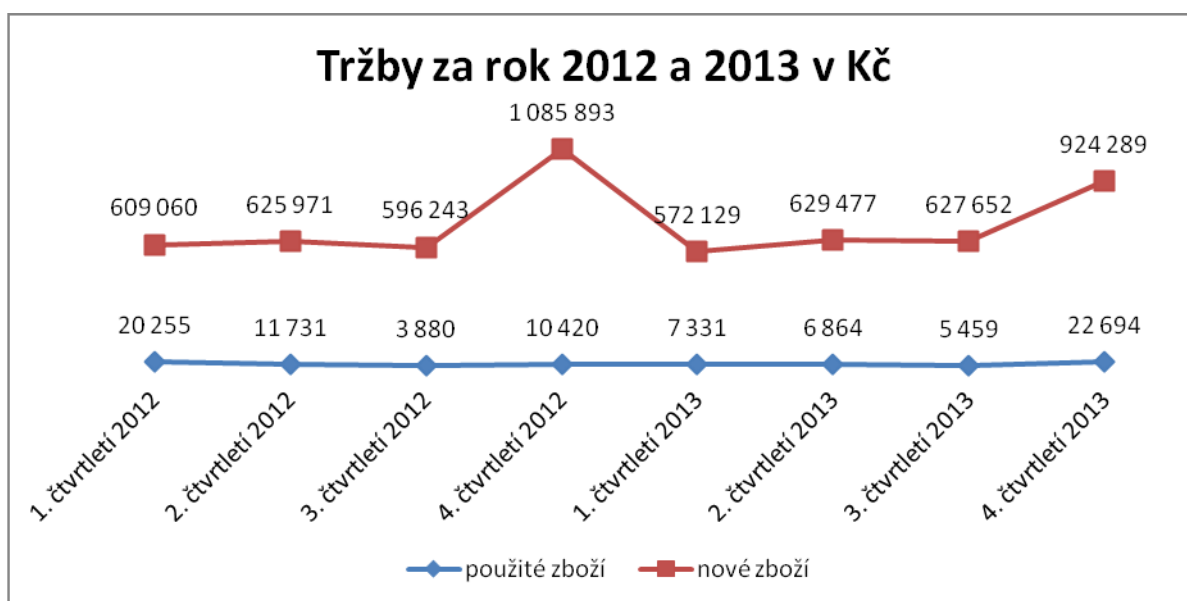
U aplikace režimu přenesení daňové povinnosti docházelo k situacím, kdy v některých případech nebylo možné dosáhnout jednoznačné jistoty, zda aplikovat nebo neaplikovat zvláštní režim. Z tohoto důvodu je od roku 2013 § 92e zákona o DPH rozšířen o odst. 2, z něhož vyplývá, že v případě, kdy plátce, který poskytl stavební nebo montážní práce a v souvislosti s těmito pracemi uskutečnil zdanitelné plnění, u kterého aplikoval režim přenesení daňové povinnosti a příjemce plnění tento doklad akceptuje (doplní výši daně v evidenci pro daňové účely), jedná příjemce plnění ve shodě s poskytovatelem plnění. V takovém případě, kdy příjemce plnění jedná ve shodě s poskytovatelem plnění, nebude použití režimu přenesení daňové povinnosti zpochybněno správcem daně a nedojde k doměření nebo zamezení uplatnění odpočtu daně.

4 Praktická aplikace zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi

Obchodník, který si z důvodu citlivosti údajů nepřeje být jmenován (dále bude uváděn pod názvem „MUSIC SHOP“), se zabývá nákupem a prodejem nosičů zvukových a obrazových záznamů, především CD, LP a DVD. Zboží nabízí od roku 1995 zákazníkům prostřednictvím provozovny v Ostravě a na webových stránkách. Obchodník je fyzická osoba, která vede daňovou evidenci a jelikož její obrat v kalendářním roce se pohybuje stabilně okolo 3 000 000 Kč, je plátcem DPH. Dále splňuje i ostatní podmínky, stanovené v zákoně o DPH, a tudíž jejím zdaňovacím obdobím pro účely DPH je kalendářní čtvrtletí. Podnikatel nakupuje nové i použité zboží v tuzemsku a z jiných členských států Evropské unie, prodej zboží pak uskutečňuje výhradně v České republice.

Tržby za jednotlivá čtvrtletí roku 2012 a 2013 jsou vyznačeny v Obr. č. 4.1 a podíl použitého a nového zboží na tržbách v roce 2012 v Obr. č. 4.2. Z těchto dvou grafů je patrné, že MUSIC SHOP obchoduje především s novým zbožím a prodej použitého zboží, který činí pouze 1,51 % z celkových tržeb, je spíše okrajovou záležitostí. I v tomto případě má však nárok na využití zvláštního režimu pro použité zboží a snížit tak celkovou výši odváděné daně z přidané hodnoty.

Obrázek č. 4.1 – Tržby za rok 2012 a 2013



Zdroj: MUSIC SHOP, vlastní úprava.

Obrázek č. 4.2 – Podíl nového a použitého zboží na tržbách v roce 2013



Zdroj: MUSIC SHOP, vlastní úprava.

Přes skutečnost, že v dnešní elektronické době jsou gramofonové desky, CD a DVD vnímány spíše jako sběratelská hodnota, nejsou tyto výrobky uvedené jako sběratelské předměty v příloze č. 4 k zákonu o DPH, a tudíž obchodník není povinen oznámit používání zvláštního režimu finančnímu úřadu a nemusí po oznámení postupovat podle zvláštního režimu nejméně dva následující po sobě jdoucí kalendářní roky.

Protože jednotková pořizovací cena použitého zboží nepřevyšuje 1 000 Kč, je přírážka stanovována za zdaňovací období, kdy se přírážka stanoví jako rozdíl mezi celkovou prodejní cenou za dodané zboží a celkovou pořizovací cenou za nakoupené zboží, uskutečněné za zdaňovací období.

4.1 DPH v roce 2011

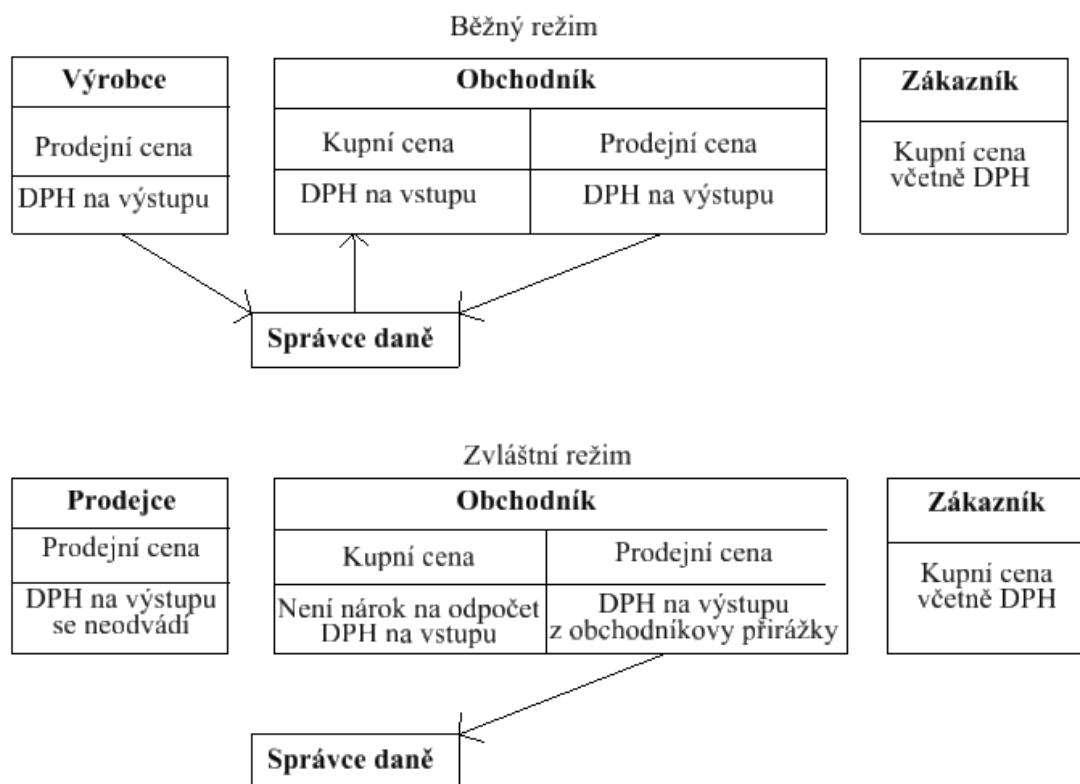
Možnost využití zvláštního režimu je platná od 1. května 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, a bylo nutné zahrnout do národní legislativy pravidla stanovená směrnicemi EU. V MUSIC SHOP však začal být využíván zvláštní režim až od začátku roku 2012, do té doby byl uplatňován na všechno zboží běžný režim DPH. Z Obr. č. 4.2 je patrné, že příjmy MUSIC SHOP plynou především z obchodování s novým zbožím, a tudíž nevyužití zvláštního režimu nemělo významný vliv na výši odváděné daně z přidané hodnoty, přesto však mohla být částka odváděné daně nižší.

V roce 2011 byl za všechny čtvrtletí dohromady vykázán základ daně u dodání zboží s místem plnění v tuzemsku (řádek 1 DAP) v celkové hodnotě 2 724 054 Kč, a daň byla zaplacená ve výši 544 813 Kč. V daňové evidenci je pak uvedeno, že nákupní cena použitého zboží v roce 2011 činila 31 171 Kč a přírážka obchodníka je 43 120 Kč. Na tomto případě bude provedena praktická komparace mezi běžným režimem DPH a zvláštním režimem.

Při prodeji zboží v běžném režimu je daň z přidané hodnoty uplatňována tímto způsobem: výrobce prodává obchodníkovi výrobek za prodejní cenu, která obsahuje cenu bez daně a DPH na výstupu, kterou odvede správci daně. Obchodník může při splnění podmínek dle § 72 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet daně, následně je zboží dodáno konečnému zákazníkovi a obchodník odvede daň z ceny, za kterou zboží nakoupil, zvýšené o obchodní přírážku; zákazník tak nakupuje za konečnou cenu včetně daně. Pokud však zákazník později prodá tento výrobek obchodníkovi s použitým zbožím, při použití běžného režimu si obchodník nemůže uplatnit nárok na odpočet daně, protože soukromá fyzická osoba prodávající daný předmět není osobou povinnou k dani a tudíž ani není plátcem DPH. Obchodník je tak nucen odvést daň vypočítanou z celé prodejní ceny, což může znamenat, že odvedená daň bude vyšší než jeho skutečná přírážka k ceně. Postup při nákupu od soukromé fyzické osoby je tak analogický jako nákup od neplátce. Z tohoto důvodu byl zaveden zvláštní režim, který umožňuje obchodníkům s použitým zbožím, aby byli v obdobném postavení, jako obchodníci, kteří mohou uplatňovat nárok na odpočet daně.

Princip zvláštního režimu je takový, že obchodník s použitým zbožím zatěžuje dani z přidané hodnoty na výstupu jen svou obchodní přírážku, tedy zisk, který mu plyne z prodeje, což je rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou zboží. Základem daně je tak přírážka snižovaná o daň z přírážky.

Obrázek č. 4.3 – Grafické znázornění běžného a zvláštního režimu



Zdroj: Účetní kavárna (2014), vlastní úprava.

4.1.1 Výpočet DPH u použitého zboží v běžném režimu

Jak již bylo řečeno, obchodník v roce 2011 nevyužil zvláštní režim pro použité zboží a zároveň neměl možnost uplatnit nárok na odpočet daně. Základem daně je cena nakoupeného zboží zvýšená o přírážku obchodníka a daň se vypočítá metodou „zdola“. Základní sazba daně v roce 2011 byla 20 %.

$$\text{Základ daně} = 31\,171 \text{ Kč} + 43\,120 \text{ Kč} = 74\,291 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH} = 74\,291 \text{ Kč} \times 0,2 = 14\,859 \text{ Kč}$$

Výsledná daňová povinnost, kterou obchodník skutečně odvedl finančnímu úřadu, je po zaokrouhlení 14 859 Kč. V daňovém přiznání jsou údaje o základu daně a dani na výstupu zaznamenávány do řádku č. 1, společně s údaji pro nové zboží.

4.1.2 Výpočet DPH u použitého zboží ve zvláštním režimu

Pokud by v MUSIC SHOP byl využit zvláštní režim, výsledná daň by se vypočítala z přírážky snížené o daň z přírážky, přírážka obchodníka činila 43 120 Kč.

$$DPH = \text{přirážka} \times \text{koeficient} = 43\,120 \text{ Kč} \times 0,1667 = 7\,189 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně} = \text{přirážka} - \text{daň z přirážky} = 35\,931 \text{ Kč}$$

DPH vypočítaná při použití zvláštního režimu je 7 189 Kč, což je téměř polovina daňové povinnosti zjištěné podle běžného režimu. Obchodník tak mohl ušetřit na odvedené dani za rok 2011 částku 7 670 Kč. Údaje o základu daně a dani na výstupu se uvádí do řádku č. 1 DAP a do řádku č. 26 je pak zaznamenána částka za uskutečněná zdanitelná plnění podle zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, která je snížena o přírážku, čili za celý rok 2011 by to byla v součtu částka 31 171 Kč.

4.2 Vstupy MUSIC SHOP

V Tabulce 4.1 jsou naznačeny nákupní aktivity obchodníka, jaký režim se při jednotlivých nákupech a následném prodeji uplatní a zda vzniká nárok na odpočet daně. Protože je využíván běžný režim DPH i zvláštní režim, je nutné vést evidenci podle jednotlivých způsobů uplatňování daně zvlášť.

Všechny údaje o nákupu a prodeji výrobků se vztahují k 4. čtvrtletí roku 2013.

Tabulka č. 4.1 – Vstupy MUSIC SHOP

	Činnost	Režim DPH	Nárok na odpočet daně
1.	Nákup nového zboží v tuzemsku od plátce	Běžný režim	Uplatňuje nárok na odpočet daně
2.	Nákup použitého zboží z jiného členského státu od osoby nepovinné k dani	Zvláštní režim	Neexistuje nárok na odpočet daně
3.	Pořízení nového zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě	Běžný režim	Povinnost přiznat daň a zároveň vzniká nárok na odpočet daně
4.	Pořízení použitého zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která při prodeji	Není předmětem	Neexistuje nárok na odpočet daně

	uplatnila zvláštní režim	daně	
5.	Nákup použitého zboží v tuzemsku od osoby nepovinné k dani	Zvláštní režim	Neexistuje nárok na odpočet daně

Zdroj: MUSIC SHOP, vlastní úprava.

4.2.1 Nákup nového zboží v tuzemsku od plátce DPH

Obchodník nakoupil v období od 1. října 2013 do 31. prosince 2013 nové výrobky v tuzemsku za 668 705 Kč. Jelikož bylo zboží nakoupeno od plátce DPH a byly doručeny všechny daňové doklady, je zde nárok na odpočet daně ve výši 140 429 Kč. Není zde zahrnut nákup v případě komisního prodeje, který je podrobněji popsán v kapitole 4.4.

4.2.2 Pořízení použitého zboží z jiného členského státu od osoby nepovinné k dani

V daném čtvrtletí byly dvakrát pořízeny použité gramofonové desky z Německa od osoby nepovinné k dani. Pokud by se jednalo o pořízení nových desek, obchodník by při prodeji musel odvést daň vypočten z celé nákupní ceny, pro použité zboží může být při prodeji uplatněn zvláštní režim.

Protože v této transakci nevzniká obchodníkovi povinnost přiznat daň, nebude se provádět přepočten cizí měny na českou měnu podle § 4 odst. 5 zákona o DPH. Daňová evidence však musí být vedena v české měně a pro přepočten může obchodník použít⁸⁹:

- jednotný kurs,
- kursy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví poplatníků, tj:
 - aktuální denní kurs České národní banky k datu platby,
 - pevný kurs pro předem libovolně zvolené časové období, které nepřesahuje kalendářní rok.

Podle zákona o DPH je možné od roku 2013 využívat i poslední směnný kurs zveřejněný Evropskou centrální bankou.

V MUSIC SHOP je využíván aktuální denní kurs Česká národní banky k datu platby.

⁸⁹ § 38 zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dne 24. října 2013 bylo pořízeno použité zboží za 111 EUR, kurs byl 25,775 Kč/EUR a poplatek bance za transakci 100 Kč. K tomuto dni je tedy pořízeno zboží za 2 962 Kč.

Dne 29. října 2013 bylo pořízeno použité zboží za 94,90 EUR, kurs byl 25,75 Kč/EUR a poplatek bance za transakci 200 Kč. Po přepočtu bylo pořízeno zboží za 2 644 Kč.

Celkem tedy bylo pořízeno zboží z jiného členského státu od osoby neregistrované k dani v hodnotě 5 606 Kč.

Při nákupu použitého zboží je nutné, aby podnikatel dodržoval postup, který upravuje živnostenský zákon⁹⁰. Zde je stanovena povinnost identifikovat před uzavřením smluvního vztahu všechny účastníky a předmět smluvního vztahu. Tato opatření jsou zavedena z důvodu zabránění legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Dále je třeba vést evidenci o těchto skutečnostech.

V obou výše popsaných případech proběhl nákup prostřednictvím internetové aukční síně eBay od osoby neregistrované k dani, tato osoba tedy nemohla vystavit daňový doklad. Předmět smluvního vztahu je identifikován právě na této stránce, kde je možné po ukončení aukce získat všechny potřebné informace. Informace o prodejci už však nejsou úplné a musí být dodatečně elektronicky zaslány. Dále podnikatel eviduje u každé transakce výdajový pokladní doklad a potvrzení od banky o provedené platbě do zahraničí; tyto doklady jsou vystaveny k datu 24. října 2013, resp. 29. října 2013, přepočet cizí měny na českou měnu se tedy neuskuteční ke dni, kdy bylo zboží „vydraženo“, ale až ke dni skutečného odeslání platby.

4.2.3 Nákup nového zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě

Dne 20. října 2013 byla přijata faktura za pořízení zboží ze Slovenska v hodnotě 110,80 EUR, kurs byl 25,825 Kč/EUR, v přepočtu bylo tedy nakoupeno zboží v hodnotě 2 862 Kč. V tomto případě vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a zároveň vzniká nárok na odpočet daně.

V souvislosti s tímto případem došlo k nesprávnému odvedení neboli k neodvedení daně v daném termínu. Jelikož jde o dodavatele, se kterým je navázána dlouhodobá spolupráce, nedošlo tak k zaplacení faktury ani v říjnu 2013 ani v následujících měsících do konce roku 2013, z čehož vyplývá, že za rok 2013 toto pořízení nijak neovlivňuje základ daně z příjmů. Z hlediska DPH je však situace jiná, tu je totiž nutné odvést ke dni, kdy měl český

⁹⁰ § 31 odst. 4-7 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

podnikatel povinnost přiznat daň, která vznikla ke dni vystavení daňového dokladu, tj. k 20. říjnu 2013. Ze zákona o DPH vyplývá, že nárok na odpočet daně je možné přiznat, pokud obchodník přiznal daň na výstupu a má k odpočtu daňový doklad (popř. lze nárok prokázat i jiným způsobem). Pokud by tedy podnikatel postupoval správně, provedl by k 20. říjnu 2013 přepočet cizí měny na českou měnu a odvedl daň na výstupu a zároveň by uplatnil i nárok na odpočet daně. Ve výsledku by tedy správný postup neměl vliv na výši celkové odváděné daně, akorát by byl v daňovém přiznání uveden v řádku č. 3 základ daně a daň na výstupu, a stejné údaje pak i v řádku č. 43.

4.2.4 Pořízení použitého zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě

Stejně jako obchodníci v České republice, i ostatní podnikatelé z Evropské unie se rozhodují mezi běžným a zvláštním režimem, v tomto případě zde ale hraje velkou roli možnost osvobození od daně. Mohou zde nastat tři různé situace:

- dodavatel využívá běžný režim a uplatnil nárok na odpočet daně,
- dodavatel využívá běžný režim a neuplatnil nárok na odpočet daně,
- dodavatel využívá zvláštní režim.

V prvním případě jde o klasické dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně. Osoba z jiného členského státu mohla nakoupit použité zboží od jiné osoby, která odvedla běžným způsobem daň na výstupu, daň na vstupu si tak může nárokovat a stejně jako její dodavatel použije běžný režim pro dodání podnikateli v České republice. Tento postup by byl pro zahraničního dodavatele nejvýhodnější, protože by se jednalo o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. V takovéto situaci pak nemá obchodník v České republice při prodeji možnost použít zvláštní režim.

V běžném obchodování však použité zboží v hudebním oboru většinou neputuje přes několik větších či menších dodavatelů, ale pouze od soukromé fyzické osoby do maloobchodu až k zákazníkovi. V případě, kdy český podnikatel pořizuje použité zboží od obchodníka z jiného členského státu, který se rozhodl nevyužít zvláštní režim, nemůže tento obchodník uplatnit nárok na odpočet daně, protože reálně daň na výstupu odvedena nebyla, ale je toto dodání zboží osvobozeno od daně podle § 62 zákona o DPH nebo podle obdobného předpisu v daném členském státě. Za těchto okolností pak může český podnikatel při prodeji uplatnit zvláštní režim.

Třetí situace, kdy dodavatel z EU použil při dodání tohoto zboží zvláštní režim, dopadne z pohledu českého obchodníka se stejným výsledkem jako situace předchozí. Opět si může zvolit, zda bude při prodeji využívat zvláštní režim, rozdíl je v tom, že se nejedná o pořízení zboží z jiného členského státu, ale toto pořízení vůbec není předmětem daně⁹¹.

Dne 14. listopadu 2013 byla přijata faktura za použité gramofonové desky v ceně 192 EUR, která byla zaplacená 22. listopadu 2013. Toto pořízení zboží je vyňato z předmětu daně, protože bylo pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která využívá zvláštní režim. Přepočítání cizí měny na českou se provede k datu zaplacení, tj. 22. listopadu 2013 a kurs byl 27,255 Kč/EUR; výsledná pořizovací cena je tak 5 233 Kč.

4.2.5 Nákup použitého zboží v tuzemsku od osoby nepovinné k dani

Posledním vstupem MUSIC SHOP, který je běžně využíván, je výkup použitého zboží od soukromých fyzických osob přímo v provozovně. Při výkupu je opět nutné identifikovat zákazníka a předmět kupního vztahu podle živnostenského zákona, což v tomto případě nečiní oproti nákupu přes eBay žádný problém a při prodeji je využíván zvláštní režim.

V daném čtvrtletí bylo takovýchto výkupů provedeno více, celková pořizovací cena použitého zboží je 2 892 Kč.

U použitého zboží je ve většině případů předpoklad, že zákazník, který jej kupuje jako nové, toto zboží následně prodá s nižší hodnotou, než za kterou byl výrobek zakoupen. S vývojem módních trendů však může nastat i opačná situace, kdy cena výrobků s přibývajícím stářím roste. Typickým příkladem takového vývoje jsou právě gramofonové desky, jejichž hodnota byla s nástupem CD v 90. letech minulého století takřka nulová. Postupem času ale nastal opačný trend a v dnešní době je cena LP daleko vyšší než před dvaceti lety. Může se tak lehce stát, že soukromá fyzická osoba, která v této době prodá podnikateli desku, dosáhne určitého zisku, ale část DPH nebude odvedena i přes fakt, že konečným prodejcem výrobku je plátcem DPH. Pokud by obchodník nevyužíval zvláštní režim, odvedl by DPH na výstupu z celé prodejní ceny, tudíž i z té části ceny, která připadla na soukromou fyzickou osobu. Při využití zvláštního režimu obchodník zná pouze výši své obchodní přírážky a pouze z té odvede i daň, prodejce ve většině případů není osobou povinnou k dani a ze své přírážky daň na výstupu neodvádí.

⁹¹ § 2a odst. 1 písm. b) č. 1. zákona o DPH

4.3 Výstupy MUSIC SHOP

Během posledního čtvrtletí roku 2013 byly dodány nové i použité výrobky v celkové hodnotě 946 983 Kč, z čehož tržby za použité zboží byly ve výši 19 235 Kč. Tržby z prodeje komisního zboží zde nejsou uvedeny.

Z výše uvedených nákupů vyplývá, že celková výše pořizovací ceny za zboží, na které bude uplatněn zvláštní režim, za dané zdaňovací období je 13 731 Kč a přírážka obchodníka je tedy 5 504 Kč. Zde je vhodné připomenout problematiku poštovního, balného a jiných podobných služeb při prodeji zboží přes webové stránky, která je upravena v § 36 odst. 3-4 zákona o DPH, kde je řečeno, že základ daně také zahrnuje mimo jiné vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění a za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize. Při volbě sazby za tyto služby je rozhodující, do jaké sazby patří hlavní zdanitelné plnění, sazba za vedlejší výdaje je pak stejná, v našem případě tedy pro rok 2013 je sazba daně 21 %. Z toho vyplývá, že u posílaného použitého zboží jsou v přírážce obchodníka, ze které je určena daň na výstupu, zahrnuty tyto vedlejší výdaje.

Při dodání použitého zboží nesmí být na daňovém dokladu samostatně uvedena daň týkající se přírážky a musí zde být uveden údaj „zvláštní režim – použité zboží“. Pokud je na jednom daňovém dokladu uvedeno zboží, na které se vztahuje běžný i zvláštní režim, musí být na dokladu zboží rozčleněno podle režimu. Vzorový daňový doklad je v příloze č. 3.

$$\text{DPH na výstupu v běžném režimu} = \text{základ daně} \times \frac{\text{sazba daně}}{100} = 193\,410 \text{ Kč.}$$

$$\text{DPH na výstupu ve zvláštním režimu} = \text{přírážka} \times \text{koeficient} = 955 \text{ Kč.}$$

$$\text{Základ daně ve zvláštním režimu} = \text{přírážka} - \text{daň z přírážky} = 4\,549 \text{ Kč.}$$

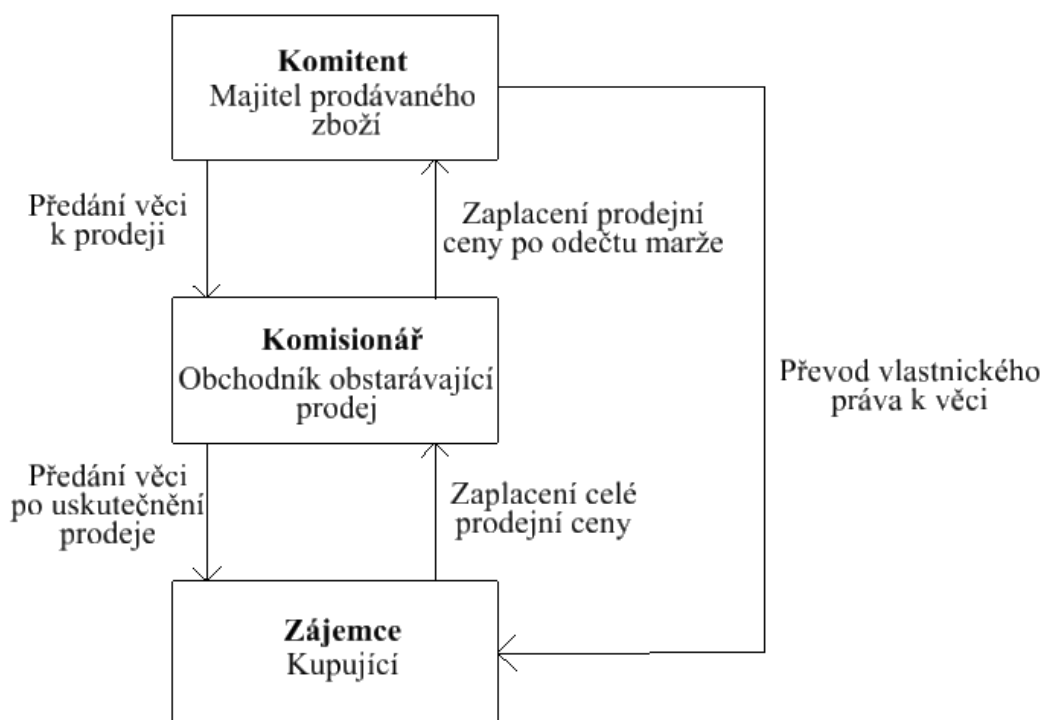
$$\text{DPH na výstupu celkem} = 194\,365 \text{ Kč.}$$

4.4 Komisní prodej zboží

MUSIC SHOP kromě prodeje svého zboží provozuje i tzv. komisní prodej. Jedná se o takový způsob prodeje, kdy majitel (komitent) nabízí své zboží k prodeji prostřednictvím obchodníka (komisionář), ale zboží přitom zůstává až do zaplacení zákazníkem majetkem prvotního majitele. Obchodník pak má nárok na provizi, pokud je zboží prodáno. Podle komisionářské smlouvy má komitent vlastnické právo až do okamžiku, kdy jej nabude třetí

osoba, komisionář má pouze odpovědnost za škodu za věci svěřené k prodeji⁹². Proces komisního prodeje je znázorněn na obrázku č. 4.4. Pokud se zaměříme na DPH na výstupu, je situace komplikovanější. V § 13 odst. 3 písm. b) zákona o DPH je uvedeno, že za dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy se považuje samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné dodání zboží komisionáře třetí osobě nebo komitentovi. Z této definice vyplývá, že povinnost odvést daň na výstupu vzniká dnem dodání zboží třetí osobě u komisionáře i u komitenta a celá operace bude vypadat jako klasický nákup. Komisionář vystaví třetí osobě daňový doklad za prodané zboží za celkovou cenu včetně své přírážky a následně komitent vystaví komisionáři daňový doklad za prodané zboží bez přírážky zprostředkovatele. Komisionář tedy odvádí DPH na výstupu pouze ze své přírážky.

Obrázek č. 4.4 – Komisní prodej zboží



Zdroj: ipodnikatel (2014), vlastní úprava.

V MUSIC SHOP je uskutečňován komisní prodej nového i použitého zboží, jehož majitelem je plátc DPH. Komitent dodává komisionáři dané výrobky s dodacím listem, na kterém je uvedena cena prodejce zprostředkovateli, sazba DPH a doporučená prodejní cena.

⁹² Celá problematika komise je obsažena v § 2455-2470 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový občanský zákoník“)

Na začátku každého měsíce pak komisionář oznámí komitentovi, které výrobky byly za předchozí měsíc prodány, a komitent vystaví zprostředkovateli daňový doklad. Komisní prodej se u nového zboží v hudebním oboru provádí především z toho důvodu, aby byli prosazováni i méně známí interpreti, kteří by v případě běžného prodeje nebyli na provozovně vůbec k dispozici.

Dne 20. listopadu 2013 bylo pořízeno zboží na komisní prodej v celkové hodnotě včetně DPH za 3 957 Kč, k 31. prosinci 2013 tržby z tohoto zboží činily 3 291 Kč a zprostředkovatel obdržel fakturu ve výši 2 430 Kč. DPH na výstupu je tedy 692 Kč a nárok na odpočet daně je 511 Kč.

V případě, kdy prodávající osobou nebyla právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba, byla do konce roku 2013 uzavírána smlouva o obstarání prodeje věci. V novém občanském zákoníku účinném od 1. ledna 2014 je tato smlouva spojena s komisionářskou smlouvou do jednoho institutu, do komise. Při komisním prodeji použitého zboží od soukromé osoby je princip transakce obdobný, jako při spolupráci s právnickou osobou nebo podnikající fyzickou osobou.

Během daného období bylo prodáno zboží od soukromých osob celkově za 3 459 Kč, celková pořizovací cena byla 1 613 Kč, přírážka obchodníka je tedy 1 846 Kč a DPH na výstupu 321 Kč.

4.5 Daňové přiznání

Do prvního řádku daňového přiznání se zaznamenává základ daně a daň na výstupu jak nového, tak použitého zboží. U použitého zboží je základem daně přírážka snižena o daň z přírážky. V řádku č. 3 je uveden základ daně a daň na výstupu z transakce, která proběhla s dodavatelem ze Slovenska, v řádku č. 43 je pak uplatněn nárok na odpočet daně v plné výši. Dále je pak vyplněn řádek č. 26, kam se uvádí mimo jiné částka za uskutečněná zdanitelná plnění podle zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím; u MUSIC SHOP je to tedy celková tržba za prodané použité zboží v daném čtvrtletí snižena o přírážku. Nárok na odpočet daně v řádku č. 40 vzniká pouze z přijatých zdanitelných plnění v běžném režimu. Po výpočtech vyjde celková daňová povinnost obchodníka za 4. čtvrtletí 2013 ve výši **54 949 Kč.**

Tab. 4.2 – Daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	930 363	195 378
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm e); § 19 odst.3)	základní	3	2 862	602

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Ostatní uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)	26	15 344

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	668 705	140 429	
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	2 862	602	
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46	671 567	141 031	

VI. Výpočet daňové povinnosti	ř.	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. k)	62	195 980
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	141 031
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)	64	54 949

Zdroj: MUSIC SHOP, vlastní úprava.

4.6 Dovoz zboží ze třetích zemí

Jelikož existuje poptávka po nových a použitých CD a LP ze třetích zemí, především z Japonska (důvodem je vyšší kvalita těchto komodit), je možná jako jedna z variant do budoucnosti spolupráce s podnikateli z tohoto státu. V zákoně o DPH je stanoveno, že zvláštní režim může použít obchodník, pokud je použité zboží dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie. Z toho vyplývá, že při dovozu použitého zboží nemá

obchodník možnost využít zvláštní režim a tedy pro nové i použité zboží bude využíván běžný režim DPH. Pokud bude zboží dováženo ze třetí země, vzniká plátcovi povinnost přiznat daň na vstupu dnem, kdy je zboží propuštěno do celního režimu volný oběh. Do základu daně se zahrnuje i clo, vedlejší výdaje a příslušné spotřební daně. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla daň vyměřena nebo přiznána.

4.7 Ukončení činnosti

Jinou alternativou výhledu do budoucnosti je i ukončení činnosti, jelikož intervence České národní banky, které byly provedeny v listopadu 2013, nebyly pro MUSIC SHOP příznivé. Především zaniklo několik velkých dodavatelů, se kterými byla navázána dlouhodobá spolupráce, a v důsledku ztráty zákaznických slev došlo ke zdražení nakupovaného zboží, další zdražení je způsobeno oslabením koruny a v neposlední řadě měly intervence za následek i částečný odliv zákazníků. Všechny tyto příčiny vyústily v situaci, kdy obchodník zvažuje ukončení činnosti.

Z hlediska DPH správce daně zruší registraci plátce, pokud přestal uskutečňovat ekonomické činnosti. S tím však souvisí povinnost snížení nároku na odpočet daně při změně režimu z plátce na neplátce daně. Plátce DPH je povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je k datu zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část. Co se tedy týče použitého zboží zdaňovaného zvláštním režimem, k vracení daně správci daně nedochází.

5 Závěr

Právo v České republice i v Evropské unii se neustále vyvíjí. Jelikož je Česká republika právním státem, měly by být předpisy jasné a srozumitelné, a každý by měl být schopný dohledat svá práva a povinnosti. Nynější situace tomu ovšem příliš neodpovídá. Zákonů je hodně, novelizace probíhají příliš často na to, aby se v nich podnikatelé sami bez pomoci účetních či daňových poradců zorientovali, a navíc úsudky o tom, jak daný předpis aplikovat, mohou být odlišné. Z toho pak vyplývá velký rozsah povinností, nepřehlednost a nestálost zákonů. Pokud se zaměříme na zákon o DPH, není zde situace jiná a podnikatelé tak často chybují. Přitom od začátku roku 2015 klesne hranice pro povinnou registraci k DPH z 1 000 000 Kč na 750 000 Kč a zvýší se počet plátců DPH, kteří budou muset úskalí zákona o DPH překonat. Práce je proto zaměřena na zvláštní případy uplatňování DPH, o kterých podnikatelé mnohdy neví nebo je neumí správně využít, a odvádějí tak vyšší daň z přidané hodnoty, než je nutné.

V teoretické části bylo cílem nastínit fungování zvláštních režimů DPH z hlediska práva Evropské unie a českých předpisů, které jsou průběžně novelizovány tak, aby neodporovaly směrnici a nařízení EU. Často však dochází k situacím, kdy je unijní právo členskými státy vykládáno jinak, než bylo původně zamýšleno, v neposlední řadě i kvůli jazykové bariéře. Z tohoto důvodu bylo vydáno v oblasti zvláštních režimů DPH několik judikátů, z nichž nejvýznamnější jsou v práci uvedeny.

V praktické části je práce zaměřena na zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím. Pokud by tento zvláštní režim nebyl zaveden, docházelo by u použitého zboží k dvojímu zdanění daní z přidané hodnoty a tím by byli tito obchodníci v nevýhodě. Zákon o DPH tak povoluje, nikoli nařizuje, aby se obchodníci s použitým zbožím dostali do srovnatelného postavení s ostatními podnikateli. Z provedených výpočtů vyplývá, že je pro obchodníka při prodeji použitého zboží v tuzemsku výhodné aplikovat zvláštní režim. Tento zvláštní režim však nemůže být využit kdykoliv, je nutné, aby byly splněny podmínky dané zákonem o DPH, kterými se práce dále zabývá. Následně jsou uvedeny různé situace, se kterými se může obchodník při uplatnění zvláštního režimu setkat. Výsledky práce mohou být podkladem pro malé podniky při řešení problémů souvisejících s aplikací zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím.

Zvláštní režimy v oblasti DPH byly dříve často chápány jako nějaké specifikum, kdy tyto jednotlivé režimy upravovaly režim DPH jen u určitých vybraných ekonomických činností a docházelo tedy k určité výjimce z obvyklého průběhu fungování principu DPH. V současné době však do oblasti zvláštních režimů spadají takové ekonomické činnosti, jako jsou stavební a montážní práce nebo i obchodování s takovými komoditami jakými jsou struska a nejrůznější druhy odpadu. S největší pravděpodobností je jenom otázkou času, kdy do zvláštních režimů zamíří další druhy zboží a služeb, kterými jsou dodávky elektřiny, plynu, elektroniky, kovů, zemědělských plodin či poskytování telekomunikačních služeb. Znamená to, že do oblastí zvláštního režimu se dostanou zdanitelná plnění z nejvýznamnějších ekonomických odvětví, kdy zdanitelná plnění z těchto oblastí budou realizována v režimu přenesení daňové povinnosti. Důvodem pro zavedení zvláštního daňového režimu pro zdanitelná plnění v hlavních ekonomických oblastech je snaha zabránit podvodům v oblasti DPH. Tato opatření sice mohou eliminovat daňové podvody ve vybraných oblastech, na druhé straně se však daňové podvody přesouvají do jiných odvětví, ve kterých dosud zvláštní režim pro DPH nebyl aplikován. Snahy eliminovat možnosti zneužití systému DPH tímto způsobem, kdy další a další odvětví budou zařazována do zvláštního režimu, by paradoxně mohly vést k tomu, že zvláštní režimy DPH se stanou základním kamenem funkčnosti systému DPH. Mechanismus přenesení daňové povinnosti by měl být dočasným opatřením do doby, než budou přijata dlouhodobější legislativní řešení zaměřená na zvýšení odolnosti systému DPH vůči daňovým podvodům. Je tedy otázkou, zda tyto změny v budoucnu systém DPH zásadně nezmění.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- [1] DUŠEK, Jiří. *DPH 2013 – zákon s přehledy*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 256 s. ISBN 978-80-247-4625-8.
- [2] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014: výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 350 s. ISBN 978-80-247-5118-4.
- [3] HAVEL, Tomáš. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2013*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 144 s. ISBN 978-80-7357-997-5.
- [4] HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. *DPH u nemovitostí*. Praha: C. H. Beck, 2013. 159 s. ISBN 978-80-7400-500-8.
- [5] CHALUPA, R. aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 423 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
- [6] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k I. 5. 2013*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 664 s. ISBN 978-80-7263-813-0.
- [7] OTAVOVÁ M., V. SOBOTKOVÁ a P. SVOBODA. *Daně a účetnictví v cestovním ruchu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 164 s. ISBN 978-80-7357-868-8.
- [8] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

- [10] BĚHOUNEK, Pavel. *Změny v daních pro rok 2015*. [online]. PB [25. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/zmeny-v-danich-pro-rok-2015>
- [11] DAŇAŘI ONLINE. *Definice investičního zlata pro účely zákona o DPH*. [online]. DO [20. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43263v54444-409-11-09-13-definice-investicniho-zlata-pro-ucely-zakona-o-dph>
- [12] EUROPEAN COMMISSION. *2nd hand goods*. [online]. EC [8. 3. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/2nd_hand_goods/index_en.htm
- [13] EUROPEAN COMMISSION. *VAT rates applied in the member states of the European Union*. [online]. EC [10. 4. 2014]. Dostupné

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

- [14] IPODNIKATEL. *Komisní prodej je nadále oblíbenou a pro obchodníky výhodnou formou prodeje*. [online]. IP [dne 15. 3. 2013]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Pravo/komisni-prodej-je-nadale-oblibenou-a-pro-obchodniky-vyhodnou-formou-prodeje.html>
- [15] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Čistá pozice České republiky vůči rozpočtu Evropské unie za rok 2013* [online]. MF [8. 3. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/monitoring/pozice-cr-vuci-rozpocetu-eu/2013/cista-pozice-ceske-republiky-vuci-rozpoc-17026>
- [16] MONITOR – INFORMAČNÍ PORTÁL MINISTERSTVA FINANCÍ ČR. Přehled státního rozpočtu. [online]. MF [28.6.2013]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2012/statni-rozpocet>
- [17] PODNIKATEL. *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát*. [online]. PODNIKATEL [8. 7. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat>
- [18] Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2014, L 77, s. 1-22. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0282&qid=1398179580161&from=CS>. ISSN 1977-0626.
- [19] Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 815/2012 ze dne 13. září 2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2012, L 77, s. 3-10. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0815&qid=1398179751116&from=CS>. ISSN 1977-0626.
- [20] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF.
ISSN 1977-0626.

- [21] Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2010, L 72, s. 1-2. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0023&rid=1>. ISSN 1977-0626.
- [22] Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2013, L 201, s. 4-6. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0043&from=CS>. ISSN 1977-0626.
- [23] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Uplatňování daně z přidané hodnoty v cestovním ruchu*. [online]. ÚK [20. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1927v2688-uplatnovani-dane-z-pridane-hodnoty-v-cestovnim-ruchu/>
- [24] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Zvláštní režim DPH obchodníků s použitým zbožím*. [online]. ÚK [22. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36316v46081-zvlastni-rezim-dph-obchodniku-s-pouzitym-zbozim>
- [25] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlovy. ISSN 1211-1244.
- [26] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlovy. ISSN 1211-1244.
- [27] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1365. Dostupný také z

http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
ISSN 1211-1244.

Seznam zkratek

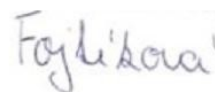
CD	Kompaktní disk
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DVD	Digitální víceúčelový disk
EU	Evropská unie
LP	Long play (gramofonová deska)

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014



.....
Alexandra Fojtíková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Přehled sazeb DPH v Evropské unii

Příloha č. 2: Hmotnost připouštěná na trhy zlata

Příloha č. 3: Vzorový daňový doklad při prodeji zboží v běžném a zvláštním režimu DPH

Příloha č. 4: Dodací list komise

Příloha č. 5: Daňové přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2013 (bez identifikačních údajů)